

Die Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Unionsrecht

Dissertation

zur Erlangung des akademischen Grades
doctor iuris (Dr. iur.)

vorgelegt dem Fakultätsrat der rechtswissenschaftlichen Fakultät der
Friedrich-Schiller-Universität Jena

von Tobias Dell
geboren am 31.10.1977
in München

Gutachter:

1. Gutachter (Referent): Prof. Dr. Anna Leisner-Egensperger,
Friedrich-Schiller-Universität Jena
2. Gutachter (Koreferent): Prof. Dr. Christoph Ohler,
Friedrich-Schiller-Universität Jena
3. Prüfer: Prof. Dr. Christian Fischer,
Friedrich-Schiller-Universität Jena

Disputation:

13.11.2014

Inhaltsübersicht

A. Einführung	1
B. Der Einfluss des Unionsrechts auf die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht.....	3
I. Rangverhältnis zwischen Unionsrecht und Grundgesetz	3
1. Rang des Unionsrechts	3
2. Bedeutung des Unionsrechts für die beschränkte Steuerpflicht	4
II. Relevante Vorschriften des Unionsrechts.....	4
1. Spezielle steuerliche Vorschriften des Primärrechts.....	4
2. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Besteuerung	5
3. Der Einfluss des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 UAbs. 1 AEUV)	52
4. Die Vorgaben des Beihilferechts	55
5. Wichtige Vorschriften des Sekundärrechts.....	60
III. Zusammenfassung	64
C. Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht mit dem Unionsrecht	68
I. Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht.....	68
II. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG).....	69
1. Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG)	69
2. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG).....	79
III. Pauschalbesteuerung nach § 49 Abs. 3 EStG	81
1. Allgemeines.....	81
2. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht.....	82
3. Ergebnis	83

IV.	Das objektive Nettoprinzip	83
1.	Berücksichtigung der Betriebsausgaben/Werbungs- kosten.....	83
2.	Verlustrausgleich	90
3.	Verluste im Ansässigkeitsstaat.....	93
V.	Das subjektive Nettoprinzip	100
1.	Die Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips	100
2.	Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige	102
3.	Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG	122
4.	Die Rechtslage beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG.....	154
VI.	Tarifvorschriften.....	176
1.	Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG).....	176
2.	Definitivbesteuerung im Falle des Steuerabzugs mit abgeltender Wirkung	178
VII.	Besonderheiten bezüglich Steuererklärung, Steuerfest- setzung und Steuererhebung	180
1.	Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG	180
2.	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG).....	193
VIII.	Zusammenfassung	198
1.	Unterscheidung zwischen beschränkt und unbe- schränkt Steuerpflichtigen	198
2.	Besteuerung der inländischen Einkünfte	198
3.	Isolierende Betrachtungsweise.....	200
4.	Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG	200
5.	Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskos- ten (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG	201
6.	Negative Einkünfte im Ansässigkeitsstaat	202
7.	Anwendung des subjektiven Nettoprinzips	202
8.	Anspruch auf Steuervergünstigungen	206
9.	Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens (§ 50a EStG).....	206

10. Steuerabzug mit abgeltender Wirkung	207
D. Fazit	208
E. Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen	210
Literaturverzeichnis	226

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	1
B. Der Einfluss des Unionsrechts auf die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht.....	3
I. Rangverhältnis zwischen Unionsrecht und Grundgesetz	3
1. Rang des Unionsrechts	3
2. Bedeutung des Unionsrechts für die beschränkte Steuerpflicht	4
II. Relevante Vorschriften des Unionsrechts.....	4
1. Spezielle steuerliche Vorschriften des Primärrechts.....	4
a. Überblick	4
b. Ergebnis	5
2. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Besteuerung	5
a. Begriff	5
b. Die Funktion der Grundfreiheiten	5
c. Schutzbereich der Grundfreiheiten	6
aa. Warenverkehrsfreiheit	6
(1.) Überblick.....	6
(2.) Bedeutung für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht	8
bb. Arbeitnehmerfreizügigkeit.....	10
(1.) Überblick.....	10
(2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht.....	10
cc. Niederlassungsfreiheit	12
(1.) Überblick.....	12
(2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht	13
dd. Dienstleistungsfreiheit	13
(1.) Überblick.....	13
(2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht	15
(a) Aktive Dienstleistungsfreiheit.....	15
(aa) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.....	15
(bb) Ergebnis.....	16
(b) Passive Dienstleistungsfreiheit.....	16
(c) Korrespondenzdienstleistungsfreiheit	17
(d) Ergebnis	17
ee. Kapitalverkehrsfreiheit	17
(1.) Überblick.....	17
(2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht.....	19
ff. Zusammenfassung.....	19

d.	Eingriff in den Schutzbereich.....	20
aa.	Allgemeines.....	20
bb.	Die Grundfreiheiten als Diskriminierungs- verbot (Gleichbehandlungsgebot)	21
(1.)	Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen im Allgemeinen	22
(a)	Ansicht des EuGH	22
(b)	Ergebnis	23
(2.)	Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen bezüglich einzelner Regelungen.....	23
(a)	Die Funktion der Grundfrei- heiten.....	24
(b)	Die Funktion der nationalen Regelung	25
(c)	Tatsächliche Verhältnisse.....	25
(d)	Die Bedeutung der Rechtsla- ge im Ansässigkeitsstaat	26
(e)	Ergebnis	27
(3.)	Vorliegen einer Ungleichbehand- lung.....	28
(a)	Inländerdiskriminierung.....	28
(aa)	Das Problem der Chancengleichheit al- ler Marktteilnehmer	28
(bb)	Stellungnahme	29
(b)	Isolierende Betrachtungswei- se.....	29
(aa)	Ansicht des EuGH.....	29
(bb)	Stellungnahme	30
(c)	Versteckte Ungleichbehand- lung.....	31
(aa)	Einordnung	31
(bb)	Stellungnahme	32
(cc)	Ergebnis.....	33
(d)	Ungleichbehandlung auf- grund unklarer Rechtslage.....	34
(aa)	Problematik.....	34
(bb)	Stellungnahme	34
(e)	Herstellung einer gleich ho- hen Steuerbelastung.....	35
(aa)	Ansicht des EuGH.....	37
(bb)	Eigene Einschätzung	37
(f)	Wirtschaftliche Belastung durch Ungleichbehandlung	37
(g)	Ergebnis	38
cc.	Die Grundfreiheiten als Beschränkungs- verbote (Gleichbehandlungsverbot)	39
(1.)	Allgemeines.....	39

	(2.) Die Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht	40
	dd. Ergebnis	41
e.	Rechtfertigung des Eingriffs	42
	aa. Geschriebene Rechtfertigungsgründe	42
	bb. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe	43
	cc. Nachweis für das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes	44
	dd. Verhältnismäßigkeit des Eingriffs	44
	(a) Erforderlichkeit	44
	(b) Angemessenheit	46
	ee. Ergebnis	46
f.	Vergleich der Grundfreiheiten mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)	46
	aa. Der Gleichheitssatz und die beschränkte Einkommensteuerpflicht	47
	bb. Unterschiede zu den Grundfreiheiten	48
	(1.) Vorliegen einer Ungleichbehandlung	48
	(2.) Der Prüfungsrahmen	49
	(3.) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	50
	cc. Gemeinsamkeiten	50
	dd. Ergebnis	51
3.	Der Einfluss des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 UAbs. 1 AEUV)	52
	a. Allgemeines	52
	aa. Schutzbereich	52
	bb. Rechtfertigung des Eingriffs	53
	b. Bedeutung für die beschränkte Einkommenssteuerpflicht	54
	c. Ergebnis	54
4.	Die Vorgaben des Beihilferechts	55
	a. Allgemeines	55
	b. Die Bedeutung des Beihilferechts für die beschränkte Steuerpflicht	56
	aa. Selektivität der Begünstigung	56
	bb. Gefahr der Wettbewerbsverfälschung	57
	cc. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten	58
	dd. Ergebnis	58
5.	Wichtige Vorschriften des Sekundärrechts	60
	a. Allgemeines	60
	b. Überblick	60
	c. Verfahrensvorschriften	61
	aa. Überblick	61
	bb. Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht	61
	cc. Ergebnis	62
	d. Materielle Regelungen	62

aa.	Verordnung 492/2011/EU über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Europäischen Union	62
bb.	Verordnung 883/2004/EG zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit	63
cc.	Ergebnis	63
III.	Zusammenfassung	64

C.	Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht mit dem Unionsrecht	68
I.	Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	68
II.	Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG)	69
1.	Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG)	69
a.	Besteuerungsrecht der Bundesrepublik	69
b.	Besteuerung der inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG	69
aa.	Allgemein	69
bb.	Problem der fehlenden Besteuerung der Unterhaltsleistungen	70
cc.	Ergebnis	72
c.	Verbot der Doppelbesteuerung	72
aa.	Ansicht des EuGH	74
bb.	Stellungnahme	74
cc.	Zwischenergebnis	77
dd.	Adressat des Doppelbesteuerungsverbots	77
ee.	Ergebnis	79
2.	Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)	79
a.	Die Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise	80
b.	Ergebnis	81
III.	Pauschalbesteuerung nach § 49 Abs. 3 EStG	81
1.	Allgemeines	81
2.	Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht	82
3.	Ergebnis	83
IV.	Das objektive Nettoprinzip	83
1.	Berücksichtigung der Betriebsausgaben/Werbungskosten	83
a.	Vorliegen von Betriebsausgaben/Werbungskosten	84
aa.	Pflicht zur Berücksichtigung der Betriebsausgaben	84
(1.)	Die Rechtsprechung des EuGH	84
(2.)	Ergebnis	85
bb.	Einordnung als Betriebsausgabe/Werbungskosten	86
(1.)	Auffassung des EuGH	86
(2.)	Stellungnahme	86
(3.)	Ergebnis	87

b.	Abziehbare Betriebsausgaben (unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang).....	87
aa.	Das Territorialitätsprinzip.....	88
bb.	Stellungnahme	88
cc.	Ergebnis	90
2.	Verlustausgleich	90
a.	Einschränkung der abgeltenden Wirkung.....	91
b.	Abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer.....	91
aa.	Abgeltende Wirkung gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG	91
bb.	Anwendbarkeit von § 32d Abs. 4 EStG	91
cc.	Ergebnis	92
c.	Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht	92
3.	Verluste im Ansässigkeitsstaat.....	93
a.	Auswirkungen von Verlusten im Ansässigkeitsstaat auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen	93
aa.	Anwendung der Freistellungsmethode im Ansässigkeitsstaat.....	95
bb.	Anwendung der Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat.....	95
cc.	Zwischenergebnis	95
dd.	Außergewöhnliche Sachverhalte	96
ee.	Ergebnis	97
b.	Auswirkungen auf den Einkommensteuertarif	99
c.	Ergebnis	99
V.	Das subjektive Nettoprinzip	100
1.	Die Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips	100
2.	Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige	102
a.	Die Begriffe der „persönlichen Lage“ und des „Familienstandes“	102
aa.	Zwischenergebnis	105
bb.	Vorschriften, die die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen.....	105
b.	Pflicht des Quellenstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen.....	106
aa.	Eröffnung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten.....	106
bb.	Primäre Pflicht des Ansässigkeitsstaats.....	107
(1.)	Das Internationale Steuerrecht	108
(a)	Das OECD-Musterabkommen.....	108
(b)	Die Prinzipien des Internationalen Steuerrechts.....	109
(aa)	Vollständige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat	109
(bb)	„Fractional taxation“	110

	(cc)	Vor- und Nachteile der beiden Methoden zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse	110
	(dd)	Schlussfolgerung	112
	(2.)	Die Möglichkeit zur Beurteilung der persönlichen Steuerkraft.....	112
	(3.)	Zwischenergebnis.....	113
	(4.)	Alternative Begründung	114
	(5.)	Ergebnis	114
cc.		Folgen für die beschränkte Steuerpflicht	115
	(1.)	Regelfall.....	115
	(a)	Ansicht des EuGH	115
	(b)	Bewertung	115
	(c)	Begründungsversuche der Steuerlehre	116
	(d)	Ergebnis	117
	(2.)	Sonderfall	117
	(a)	Vollständiger Abzug der privaten Aufwendungen.....	118
	(b)	Stellungnahme.....	120
	(c)	Ergebnis	122
3.		Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG	122
	a.	Allgemeines.....	122
	b.	Funktion der Vorschrift	123
	c.	Die Ermittlung der Einkünfte.....	123
	aa.	Steuerfreie Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 4 EStG).....	124
	(1.)	Die Ansicht des Gesetzgebers	124
	(2.)	Möglicher Standpunkt des EuGH.....	126
	(3.)	Stellungnahme.....	127
	(4.)	Ergebnis	128
	bb.	Die 90%-Regelung (§ 1 Abs. 3 S. 1 Alt. 1 EStG).....	128
	cc.	Grundfreibetragsgrenze (§ 1 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 EStG)	129
	d.	Problematische Fälle	130
	aa.	Möglicher Standpunkt des EuGH	131
	bb.	Eigener Lösungsvorschlag	132
	(1.)	Verhinderung einer Überbesteuerung	132
	(2.)	Gesamtbetrachtung	133
	(a)	Freistellungsverfahren	134
	(b)	Anrechnungsverfahren	134
	(aa)	Vereinbarkeit der Anrechnungsmethode mit dem Unionsrecht.....	134
	(bb)	Folgen der unionsrechtskonformen Auslegung	136

	(3.) Problem der Steuerpflicht in mehreren Mitgliedstaaten	137
	cc. Weitere Lösungsmöglichkeit.....	138
	dd. Ergebnis	138
e.	Rechtsfolge des § 1 Abs. 3 EStG	139
	aa. Kürzung der abziehbaren Beträge.....	139
	(1.) Überblick.....	139
	(2.) Anwendbarkeit der VO 883/2004/EG	140
	(3.) Verstoß gegen das Primärrecht.....	141
	bb. Anspruch auf Kindergeld	142
	cc. Ergebnis	145
f.	Die Regelung des § 1a EStG	146
	aa. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG)	147
	bb. Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a EStG).....	148
	cc. Versorgungsausgleichszahlungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1b EStG).....	150
	dd. Zusammenveranlagung (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG).....	151
	ee. Ergebnis	153
4.	Die Rechtslage beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG.....	154
	a. Gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG nicht anwendbare Vorschriften.....	154
	aa. Nichtanwendbarkeit von § 10 EStG.....	154
	(1.) Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	155
	(2.) Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG).....	156
	(a) Funktion der Vorschrift.....	156
	(b) Der Standpunkt des EuGH	156
	(c) Stellungnahme.....	157
	(d) Ergebnis	158
	(3.) Versorgungsausgleichszahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG).....	158
	(4.) Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG.....	159
	(a) Altersvorsorgeaufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten	159
	(b) Die Bedeutung der VO 883/2004/EG	160
	(c) Ergebnis	161
	(5.) Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersver-	

	sorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG).....	162
(6.)	Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG).....	163
(7.)	Sonstige Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG	163
	(a) Beiträge zur Arbeitslosenversicherung.....	163
	(b) Beiträge zu Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen sowie zu Unfallversicherungen	164
	(c) Beiträge zu Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen.....	165
(8.)	Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG).....	166
(9.)	Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).....	166
(10.)	Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG).....	166
(11.)	Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)	167
(12.)	Ergebnis	169
bb.	Nichtanwendbarkeit von § 10a EStG.....	169
cc.	Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG).....	171
dd.	Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG).....	172
ee.	Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), Kinderfreibeträge (§ 32, § 32a Abs. 6 EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§ 33, § 33a, § 33b EStG).....	173
ff.	Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG).....	173
b.	Beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 50 Abs. 1 S. 4, 5 EStG).....	174
	aa. Überblick	174
	bb. Zeitanteilige Kürzung der Jahres- und Monatsbeträge (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG)	175
	(1.) Problematik der Kürzung aus Sicht des Unionsrechts.....	175
	(2.) Ergebnis	176
VI.	Tarifvorschriften.....	176
	1. Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG).....	176

a.	Die Rechtsprechung des EuGH zu Tarifvorschriften.....	177
b.	Ergebnis	178
2.	Definitivbesteuerung im Falle des Steuerabzugs mit abgeltender Wirkung	178
a.	Vorliegen einer Ungleichbehandlung.....	178
b.	Ergebnis	179
VII.	Besonderheiten bezüglich Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung	180
1.	Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG	180
a.	Steuerabzugsverfahren	180
aa.	Lohnsteuerabzugsverfahren.....	180
(1.)	Freibetrag gemäß § 39a Abs. 4 EStG.....	180
(2.)	Ergebnis	181
bb.	Kapitalertragsteuer	181
(1.)	Definitivbesteuerung i.H.v. 25%	181
(2.)	Nichtanwendbarkeit von § 3 Nr. 40 EStG.....	182
(3.)	Zwischenergebnis	184
(4.)	Verbot des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten	185
(5.)	Ergebnis	185
cc.	Steuerabzug gemäß § 50a EStG	186
(1.)	Allgemeines.....	186
(2.)	Ansicht des EuGH	186
(3.)	Stellungnahme	188
(4.)	Ergebnis	188
dd.	Die Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen sowie von §§ 43b, 50g EStG für den Steuerabzug	188
(1.)	Allgemeines.....	188
(2.)	Ansicht des EuGH	190
(3.)	Ergebnis	191
b.	Veranlagungsverfahren	191
aa.	Abgabe einer Steuererklärung.....	191
bb.	Vorliegen einer Beschränkung	192
cc.	Ergebnis	193
2.	Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG).....	193
a.	Überblick	193
b.	Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG.....	194
c.	Nachweis der „ausländischen“ Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG)	195
d.	Steuerabzug gemäß § 50a EStG	197
e.	Ergebnis	198
VIII.	Zusammenfassung	198
1.	Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen	198
2.	Besteuerung der inländischen Einkünfte	198

3.	Isolierende Betrachtungsweise.....	200
4.	Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG	200
5.	Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG	201
6.	Negative Einkünfte im Ansässigkeitsstaat	202
7.	Anwendung des subjektiven Nettoprinzips	202
a.	Anwendung auf unbeschränkt Steuerpflichtige	202
b.	Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige	203
c.	Kürzung von abziehbaren Beträgen	204
d.	Anspruch auf Kindergeld	204
e.	Unvereinbarkeit von § 1a EStG mit dem Unionsrecht.....	205
8.	Anspruch auf Steuervergünstigungen	206
a.	Anwendbarkeit von § 10a EStG	206
b.	Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)	206
c.	Freibetrag auf den Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 4 EStG)	206
9.	Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens (§ 50a EStG).....	206
10.	Steuerabzug mit abgeltender Wirkung	207
D.	Fazit	208
E.	Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen	210
	Literaturverzeichnis	226

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
abzgl.	Abzüglich
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
BB	Betriebsberater
bearb.	Bearbeitet
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
d.h.	das heißt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 10. Mai 2000 (BGBl. I S. 717), die zuletzt durch Artikel 2 der Verordnung vom 24. Juni 2013 (BGBl. I S. 1679) geändert worden ist
EStG	Einkommensteuergesetz; Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) geändert worden ist.
EG	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften
ET	European Taxation (Zeitschrift)
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUV	Vertrag über die Europäische Union
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWS	Europäisches Wirtschafts- und Steuerrecht (Zeitschrift)
f.	folgende (Einzahl)

ff.	folgende (Mehrzahl)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2012 (BGBl. I S. 1478) geändert worden ist.
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
hrsg. v.	herausgegeben von
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
insbes.	insbesondere
INTERTAX	international tax review (Zeitschrift)
ISrR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
KStG	Körperschaftsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 15. Oktober 2002 (BGBl. I S. 4144), das zuletzt durch Artikel 12 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) geändert worden ist
lit.	Litera
Losebl.	Loseblatt
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.n.V.	noch nicht veröffentlicht
Nr.	Nummer
OECD-MA	Musterabkommen der Organization for Economic Cooperation and Development
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
Rdnr.	Randnummer, Randnummern
RIW	Recht der Internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnummer, Randnummern
S.	Seite, Seiten
s.	siehe
Slg.	Sammlung
sog.	sogenannt
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
SWI	Steuer und Wirtschaft International (Zeitschrift)
u.a.	und andere; unter anderem
u.ä.	und ähnliches
UAbs.	Unterabsatz
v.	vom
v.a.	vor allem
VersAusglG	Gesetz über den Versorgungsausgleich – Versor-

vgl.	gungsausgleichsgesetz
VO	vergleiche
z.B.	Verordnung
zzgl.	zum Beispiel
	zuzüglich

A.

Einführung

Vor fast zwanzig Jahren entschied der EuGH zum ersten Mal, dass die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen nicht in jedem Fall mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist¹. Seitdem hat sich der EuGH in einer Vielzahl von Entscheidungen mit der Frage beschäftigt, wie die im Einkommensteuergesetz geregelten Vorschriften zur beschränkten Steuerpflicht ausgestaltet sein müssen, damit sie mit dem Recht der Europäischen Union im Einklang stehen². In zahlreichen weiteren Urteilen hat er sich mit der Frage befasst, ob Regelungen für beschränkt Einkommensteuerpflichtige in anderen Mitgliedstaaten gegen das Recht der Europäischen Union verstoßen³.

Obwohl der deutsche Gesetzgeber bereits in der Vergangenheit auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs reagiert hat, zwangen jüngere Entscheidungen des EuGH⁴ die Bundesrepublik im Jahr 2008 erneut zum Handeln⁵. Daher hat dieser mit dem Jahressteuergesetz 2009 die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht in großem Umfang überarbeitet⁶.

¹ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 – Schumacker.

² *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – Gschwind; *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse; *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137 – Conijn; *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH; *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 24 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda; *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-425/11 – Ettwein (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

³ *EuGH*, Urteil v. 08.05.1990 – C 175/88, Slg. 1990, I-1779 – Biehl; *EuGH*, Urteil v. 11.08.1995 – C-80/94, Slg. 1995, I-2493 – Wielockx; *EuGH*, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089 – Asscher; *EuGH*, Urteil v. 16.05.2000 – C-87/99, Slg. 2000, I-3337 – Zustrassen; *EuGH*, Urteil v. 01.07.2004 – C-169/03, Slg. 2004, I-6443 – Wallentin; *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735 – Renneberg.

⁴ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse; *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137 – Conijn; *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH; *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 24 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

⁵ BT-Drs. 16/10189, S. 31, 50, 61; *Holthaus*, DStZ 2008, 741 (741, 747); *Kube*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Dezember 2009), § 50, A 16; *Rüping*, IStR 2008, 575 (576).

⁶ *Ott*, in: *Rupp/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 23; kritisch *Lüdicke*, IStR 2009, 206 in Bezug auf die Modifikation des Steuerabzugsverfahrens.

Da sich der Gesetzgeber darauf beschränkt hat, nur diejenigen Vorschriften zu ändern, die der EuGH für unvereinbar mit dem Recht der Europäischen Union (sog. Unionsrecht) erklärt hat, ist nach wie vor in erheblichem Umfang zweifelhaft, inwieweit die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Unionsrecht in Einklang stehen.

Die nachfolgenden Untersuchungen gehen der Frage nach, inwieweit die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht in der derzeit geltenden Fassung⁷, mit dem Unionsrecht vereinbar sind.

⁷ Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch Artikel 11 des Gesetzes vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318) geändert worden ist.

B.

Der Einfluss des Unionsrechts auf die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht

I. Rangverhältnis zwischen Unionsrecht und Grundgesetz

1. Rang des Unionsrechts

Das Unionsrecht hat für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen nur dann Bedeutung, wenn diesem ein höherer Rang zukommt als dem Recht der Mitgliedstaaten und es sich folglich gegen Letzteres durchsetzt. Im Ergebnis besteht in Rechtsprechung und Lehre Einigkeit darüber, dass das Unionsrecht gegenüber dem nationalen Recht vorrangig ist. Schließlich ist nur so die Funktionsfähigkeit der Union gewährleistet⁸.

Der Vorrang des Unionsrechts wird allerdings unterschiedlich begründet, wobei sich zwei grundsätzliche Ansätze unterscheiden lassen. Einmal wird darauf abgestellt, dass die Mitgliedstaaten durch die Gründungsverträge den Vorrang des Unionsrechts anerkannt haben⁹. Alternativ hierzu wird aus der Sicht des nationalen Verfassungsrechts argumentiert¹⁰: Der Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union und der Vertrag über die Europäische Union würden die Mitgliedstaaten dazu verpflichten, den innerstaatlichen Anwendungsvorrang des Unionsrechts herbeizuführen. Dieser werde aber erst durch den, in den innerstaatlichen Zustimmungsgesetzen zu den Verträgen liegenden Rechtsanwendungsbefehl (Art. 23 Abs. 1 S. 2 GG i.V.m. Art. 59 Abs. 2 S. 1 GG), herbeigeführt¹¹.

⁸ Wunderlich/Albath, DStZ 2005, 547 (548).

⁹ EuGH, Urteil v. 15.07.1964 – C-6/64, Slg. 1964, I-1251, S.1269 f. –Costa; s. auch Herdegen, Europarecht, 16. Auflage, 2014, § 10, Rn. 1; Streinz, Europarecht, 9. Auflage, 2012, Rn. 206.

¹⁰ Siehe hierzu Frenz, Handbuch Europarecht, Band 5, Wirkungen und Rechtsschutz, 2009, Rn. 81.

¹¹ Siehe hierzu Streinz, Europarecht, 9. Auflage, 2012, Rn. 210.

2. Bedeutung des Unionsrechts für die beschränkte Steuerpflicht

Festzuhalten bleibt, dass das Unionsrecht, aufgrund des Anwendungsvorrangs, für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich von Bedeutung sein kann. Die tatsächliche Relevanz hängt davon ab, inwieweit das Primär- bzw. Sekundärrecht Regelungen enthält, die den Bereich der beschränkten Steuerpflicht tangieren.

II. Relevante Vorschriften des Unionsrechts

1. Spezielle steuerliche Vorschriften des Primärrechts

a. Überblick

Nur wenigen Vorschriften des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union kann nach dem Wortlaut entnommen werden, dass der Ausgestaltung des nationalen Steuerrechts unionsrechtliche Grenzen gesetzt sind.

Der Dritte Teil Titel VII Kapitel 2 des AEUV enthält zwar einige Verbote, die die nationale Steuergesetzgebung betreffen¹², die in Art. 110 und Art. 111 AEUV enthaltenen Einschränkungen der Gesetzgebungshoheit der Mitgliedstaaten wirken sich aber lediglich auf die indirekten Steuern aus¹³. Die Einkommensteuer als direkte Steuer wird nur von dem in Art. 112 AEUV normierten Verbot tangiert, wonach Entlastungen und Rückvergütungen, bei der Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus den Mitgliedstaaten, grundsätzlich unzulässig sind¹⁴.

¹² *Nettesheim*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 35, Rn. 16.

¹³ *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 110 AEUV, Rn. 22, Art. 111. Rn. 6; *Stumpf*, in: *Schwarze* (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Auflage, 2012, Art. 112 AEUV, Rn. 1.

¹⁴ Vgl. *Seiler*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 112 AEUV, Rn. 2.

b. Ergebnis

Lediglich Art. 112 AEUV enthält ein Verbot, das sich ausdrücklich auf die direkten Steuern und damit auch auf die Einkommensteuer bezieht. Die Vorschrift verbietet es dem Gesetzgeber, dem Steuerpflichtigen eine Steuervergünstigung zu gewähren, die im Zusammenhang mit dem Export von Waren steht.

Dieses Ergebnis darf aber nicht zu der Annahme führen, die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht seien mit dem Unionsrecht vereinbar, sofern kein Verstoß gegen Art. 112 AEUV vorliegt. Schließlich müssen die Mitgliedstaaten alle Maßnahmen ergreifen, die notwendig sind, um die sich aus den Verträgen oder den Handlungen der Organe der Union ergebenden Verpflichtungen zu erfüllen (Art. 4 Abs. 3 UAbs. 2 EUV). Dies bedeutet, dass der deutsche Gesetzgeber die beschränkte Einkommensteuerpflicht so regeln muss, dass er keine Verpflichtung verletzt, die sich aus dem EUV bzw. dem AEUV ergeben.

2. Die Bedeutung der Grundfreiheiten für die Besteuerung

a. Begriff

Die Europäische Union garantiert den freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital innerhalb der Europäischen Union (vgl. Art. 26 Abs. 1 AEUV). Diese Gewährleistungen werden als Grundfreiheiten bezeichnet¹⁵.

b. Die Funktion der Grundfreiheiten

Die Grundfreiheiten sind die Grundpfeiler des Binnenmarktes (Art. 26 Abs. 2 AEUV). Im Rahmen ihres Schutzbereichs gewährleisten sie, dass die wirtschaftliche Betätigung nicht, durch tatsächliche oder rechtliche

¹⁵ Siehe *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 22, Rn. 1.

Handlungen der Mitgliedstaaten, behindert wird¹⁶. Diese Funktion ist von wesentlicher Bedeutung, wenn es um die Auslegung der Grundfreiheiten geht¹⁷.

Die Grundfreiheiten sind allerdings nicht auf Sachverhalte anwendbar, die keinen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen¹⁸. In der Europäischen Union besteht nämlich nicht ein einziger (gemeinsamer) Markt, in dem die gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen gelten. Vielmehr gibt es in jedem Mitgliedstaat einen (nationalen) Markt. Welche Regeln dort gelten, legen die Mitgliedstaaten grundsätzlich selbst fest. Sie müssen allerdings ihr Rechtssystem so ausgestalten, dass eine Behinderung der grenzüberschreitend Erwerbstätigen (grundsätzlich) ausgeschlossen ist. Die Grundfreiheiten garantieren damit, dass die Marktteilnehmer ihre Waren und Produkte auf jedem nationalen Markt anbieten können.

c. Schutzbereich der Grundfreiheiten

aa. Warenverkehrsfreiheit

(1.) Überblick

Die Warenverkehrsfreiheit setzt sich aus mehreren Regelungsbereichen zusammen. Einerseits schützt die Warenverkehrsfreiheit vor der Erhebung von Zöllen und Abgaben gleicher Wirkung auf Waren, die sich in den Mitgliedstaaten im freien Verkehr befinden (Art. 28 Abs. 1, Art. 30 AEUV). „Ware“ im Sinne des AEUV sind im weitesten Sinne alle körperlichen Gegenstände, die Gegenstand rechtmäßiger Handelsgeschäfte sein können, mit Ausnahme von gesetzlichen Zahlungsmitteln, Ausweispapieren u.ä.¹⁹. „Zölle“ sind Abgaben, die nach Maßgabe des Zolltarifs von der Warenbe-

¹⁶ Tiedtke/Mohr, EuZW 2008, 424 (426).

¹⁷ Englisch, StuW 2003, 88 (89).

¹⁸ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 190; Koblenzer, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, 1999, S. 126 f.; Weber, ET 1997, 292 (294).

¹⁹ Classen, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 22, Rn. 18; Lux, in: Lenz/Borchardt (Hrsg.), EU-Verträge, 6. Auflage, 2013, Art. 28 AEUV, Rn. 15.

wegung über die Zollgrenze erhoben werden²⁰. „Abgaben zollgleicher Wirkung“ sind solche, die den Warenverkehr zwischen den Mitgliedstaaten betreffen und den Import bzw. Export von Waren, im Vergleich zum inländischen Vertrieb, verteuern²¹.

Im Verhältnis zu Drittstaaten ist dagegen die Erhebung von Zöllen weiterhin möglich und auch vielfach anzutreffen. Allerdings sind die Mitgliedstaaten insoweit nicht mehr regelungsbefugt. Vielmehr legt die Europäische Union diese Zölle einheitlich fest (sog. Gemeinsamer Zolltarif, Art. 31 AEUV)²². Der AEUV spricht in diesem Zusammenhang von der „Zollunion“.

Der Binnenmarkt würde aber nicht nur durch die Erhebung von Zöllen oder Abgaben gleicher Wirkung beeinträchtigt, sondern auch durch mengenmäßige Einfuhr- und Ausfuhrbeschränkungen und Maßnahmen gleicher Wirkung. Daher schützt die Warenverkehrsfreiheit auch vor solchen Restriktionen (Art. 34, 35 AEUV).

Mengenmäßige Einfuhr- und Ausfuhrbeschränkungen sind Maßnahmen, die die Einfuhr, Durchfuhr oder Ausfuhr einer Ware ganz oder teilweise untersagen²³. Maßnahmen mit gleicher Wirkung, wie mengenmäßige Ausfuhrbeschränkungen, liegen vor, wenn sie zu einer ungleichen Behandlung des Binnen- und des Außenhandels eines Mitgliedstaates führen²⁴. Den mengenmäßigen Einfuhrbeschränkungen werden dagegen alle Maßnahmen gleichgestellt, die geeignet sind, den innergemeinschaftlichen Handel, unmittelbar oder mittelbar, tatsächlich oder potentiell, zu behindern²⁵.

²⁰ Waldhoff, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage, 2011, Art. 28 AEUV, Rn. 1.

²¹ Classen, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 22, Rn. 24 f.

²² Siehe hierzu Lux, in: *Lenz/Borchardt* (Hrsg.), EU-Verträge, 6. Auflage, 2013, Art. 28 AEUV, Rn. 1.

²³ *EuGH*, Urteil v. 12.07.1973 – C-2/73, Slg. 1973, I-865, Rdnr. 7 – Geddo; *Kingreen*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage, 2011, Art. 34-36 AEUV, Rn. 126.

²⁴ *EuGH*, Urteil v. 08.11.1979 – C/15/79, Slg. 1977, I-3409, Rdnr. 7 – Groenveld B.V.; *Kingreen*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage, 2011, Art. 34-36 AEUV, Rn. 126.

²⁵ *EuGH*, Urteil v. 11.07.1974 – C/8/74, Slg. 1974, I-837, Rdnr. 5 – Dassonville; *Becker*, in: *Schwarze* (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Auflage, 2012, Art. 34 AEUV, Rn. 37.

Im Ergebnis schützt die Warenverkehrsfreiheit davor, dass das Herkunftsland der Ware den grenzüberschreitenden Warenverkehr, im Vergleich zum innerstaatlichen Warenverkehr, schlechter behandelt. Es enthält also ein Diskriminierungsverbot²⁶. Vom Bestimmungsland der Ware wird dagegen nicht nur eine Gleichbehandlung verlangt; vielmehr muss dieser Staat akzeptieren, dass die Ware, die in einem anderen Mitgliedstaat ordnungsgemäß in den Verkehr gebracht worden ist, in seinem Hoheitsgebiet auch dann vertrieben werden darf, wenn sie nicht seinen rechtlichen Anforderungen genügt. Etwas anderes gilt nur dann, wenn ein geschriebener oder ungeschriebener Rechtfertigungsgrund eingreift.

Die unterschiedliche Wirkung der Warenverkehrsfreiheit im Bestimmungs- und Herkunftsland mag auf den ersten Blick überraschen. Würde man aber eine Maßnahme mit gleicher Wirkung wie eine mengenmäßige Ausführbeschränkung bereits dann annehmen, wenn eine Behinderung des innergemeinschaftlichen Handels droht, so wäre die Rechtssetzungsbezugnis des Herkunftsstaates stark eingeschränkt. Ist nämlich die Fertigung der Ware in einem anderen Mitgliedstaat kostengünstiger als im Inland, weil hier strengere Qualitätsanforderungen an das Produkt gestellt werden, so ist dies geeignet, den innergemeinschaftlichen Handel zu behindern²⁷. Der Herkunftsstaat wäre also verpflichtet, die Rechtslage in den anderen Mitgliedstaaten bei seiner Rechtssetzung zu beachten.

(2.) Bedeutung für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht

Zölle und zollgleiche Abgaben werden nur auf Waren erhoben, die ins Inland verbracht werden oder ins Ausland exportiert werden. Die grenzüberschreitende Warenbewegung ist also der Anknüpfungspunkt für die Entstehung der Abgabe.

²⁶ Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 872.

²⁷ Haratsch/Koenig/Pechstein, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 872.

Die Einkommensteuer knüpft nach ihrer Konzeption nicht an eine Warenbewegung über eine Grenze an. Ob steuerbare Einkünfte vorliegen hängt allein davon ab, ob sich Vermögensmehrungen einer der sieben Einkunftsarten zuordnen lassen. Folglich handelt es sich bei der Einkommensteuer grundsätzlich nicht um eine zollgleiche Abgabe.

Es ist allerdings denkbar, dass einzelne, im EStG geregelte, Tatbestände eine Steuerschuld bewirken, die als Abgabe zollgleicher Wirkung anzusehen ist. So entsteht nach § 4 Abs. 1 S. 3 EStG (i.V.m. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG) beispielsweise eine Einkommensteuerschuld, wenn ein Wirtschaftsgut eines inländischen Betriebs in eine in Österreich belegene Betriebsstätte überführt wird. Schließlich hat nach dem DBA Deutschland-Österreich die Bundesrepublik kein Besteuerungsrecht, wenn das Wirtschaftsgut später in Österreich veräußert wird (vgl. Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 23 Abs. 1 lit. a DBA Deutschland/Österreich). Man könnte daher vermuten, die aufgrund von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG entstandene Steuer stelle eine zollgleiche Abgabe dar.

Tatsächlich knüpft die Vorschrift aber nicht an das grenzüberschreitende Verbringen von Betriebsvermögen an, sondern daran, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens eingeschränkt oder ausgeschlossen wird. Wird also das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht beschränkt, so entsteht auch dann keine Einkommensteuerschuld, wenn ein betriebliches Wirtschaftsgut in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union verbracht wird. Damit steht fest, dass die aufgrund von § 4 Abs. 1 S. 3 EStG entstehende Einkommensteuer keine Abgabe zollgleicher Wirkung ist.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Warenverkehrsfreiheit die Bundesrepublik Deutschland bei der Ausgestaltung der Einkommensteuer nicht einschränkt. Da die beschränkte Einkommensteuerpflicht zu diesem Rechtsgebiet zählt, tangiert die Warenverkehrsfreiheit auch nicht die beschränkte Steuerpflicht.

bb. Arbeitnehmerfreizügigkeit

(1.) Überblick

Gemäß Art. 45 Abs. 1 AEUV ist die Freizügigkeit der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten gewährleistet. Arbeitnehmer sind diejenigen, die für einen anderen, nach dessen Weisungen, Leistungen erbringen und hierfür als Gegenleistung eine Vergütung erhalten²⁸.

Die Arbeitnehmerfreizügigkeit umfasst nach Art. 45 Abs. 2 AEUV die Abschaffung jeder, auf der Staatsangehörigkeit beruhenden, unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der Mitgliedstaaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen (sog. offene Diskriminierung). Verboten sind außerdem Ungleichbehandlungen, die an ein anderes Unterscheidungskriterium anknüpfen, aber zu demselben Ergebnis führen, weil die Anwendung des Kriteriums typischerweise Personen aus anderen Mitgliedstaaten besonders belastet (sog. versteckte Diskriminierung)²⁹.

Darüber hinaus schützt die Arbeitnehmerfreizügigkeit vor Maßnahmen, welche die Ausübung einer abhängigen Beschäftigung in einem anderen Mitgliedstaat behindern oder weniger attraktiv machen, ohne dass eine diskriminierende Regelung vorliegt³⁰.

(2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht

Der Wortlaut des Art. 45 Abs. 2 AEUV deutet nicht darauf hin, dass die Arbeitnehmerfreizügigkeit für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht von Relevanz sein könnte. Der dort verwendete Begriff der „sonstigen Arbeitsbedingungen“ lässt vielmehr vermuten, dass

²⁸ *EuGH*, Urteil v. 03.07.1986 – C/66/85, Slg. 1986, I-2121, Rdnr. 17 – Lawrie-Blum; *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 1, Europäische Grundfreiheiten, 2. Auflage, 2012, Rn. 1426.

²⁹ *Brechmann*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage, 2011, Art. 45 AEUV, Rn. 47.

³⁰ *Brechmann*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage, 2011, Art. 45 AEUV, Rn. 49; *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 926.

lediglich Ungleichbehandlungen in Bezug auf den Arbeitsschutz, verboten sind.

Der Schutzbereich des Art. 45 Abs. 2 AEUV wird allerdings durch die auf der Grundlage von Art. 46 AEUV ergangenen Verordnung Nr. 1612/68/EG konkretisiert. Wie man Art. 7 Abs. 1 und 2 VO 1612/68/EG entnehmen kann, garantiert die Arbeitnehmerfreizügigkeit, dass die Mitgliedstaaten steuerliche Vergünstigungen allen Arbeitnehmern, die Unionsbürger sind, gleichermaßen gewähren müssen. Betroffen sind sämtliche Vergünstigungen, die mit dem Arbeitsverhältnis in Verbindung stehen³¹.

Daraus ergibt sich die Konsequenz, dass der Gesetzgeber die Arbeitnehmerfreizügigkeit beachten muss, wenn er festlegt, wie die Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern aus nichtselbständiger Arbeit zu ermitteln sind. Eine Ungleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern stellt einen Eingriff in die Arbeitnehmerfreizügigkeit dar.

Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer in der öffentlichen Verwaltung beschäftigt ist. Zwar findet die Arbeitnehmerfreizügigkeit nach dem Wortlaut des Art. 45 Abs. 4 AEUV keine Anwendung auf die Beschäftigung in der öffentlichen Verwaltung, die Vorschrift ist allerdings restriktiv auszulegen. Anderenfalls würde nämlich der Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit unverhältnismäßig stark eingeschränkt werden. Aus diesem Grund ist die Arbeitnehmerfreizügigkeit nur insoweit nicht anwendbar, als es um die Zugangsmodalitäten zu einer Beschäftigung geht, die mit der Ausübung hoheitlicher Befugnisse im Zusammenhang steht³².

Der Schutzbereich der Arbeitnehmerfreizügigkeit ist auch dann anwendbar, wenn es um die Besteuerung der Bezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung geht (§ 49 Abs. 1 Nr. 7 Alt. 1 EStG). Anderenfalls könnten die Mitgliedstaaten durch höhere Steuersätze bewirken, dass Arbeitneh-

³¹ *Nettesheim*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim* Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 27, Rn. 39.

³² Vgl. *Brechmann*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage, 2011, Art. 45 AEUV, Rn. 104-107.

mer aus anderen Mitgliedstaaten von einer Beschäftigung im Inland abgeschreckt werden und so die Arbeitnehmerfreizügigkeit unterlaufen.

cc. Niederlassungsfreiheit

(1.) Überblick

Die Niederlassungsfreiheit (Art. 49 AEUV) räumt jedem Unionsbürger das Recht zur tatsächlichen Ausübung einer selbständigen, wirtschaftlichen Tätigkeit mittels fester Einrichtung in einem anderen Mitgliedstaat ein. Eine feste Einrichtung liegt vor, wenn sich jemand in einem anderen Mitgliedstaat in dauerhafter Weise so einrichtet, dass er an dem gewählten Standort Produkte herstellen oder anbieten kann³³.

Die Ausübung mittels fester Einrichtung wird dann selbständig ausgeübt, wenn die Betätigung weisungsfrei und auf eigene Rechnung erfolgt³⁴.

Von der Niederlassungsfreiheit wird auch das Recht umfasst, in einem anderen Mitgliedstaat Unternehmen nach den dort geltenden Bestimmungen zu gründen bzw. dort ansässige Unternehmen zu leiten (vgl. Art. 49 UAbs. 2 AEUV). Außerdem legt Art. 54 AEUV fest, dass die Niederlassungsfreiheit nicht nur für natürliche Personen gilt, sondern auch für Gesellschaften, die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründet worden sind und ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Europäischen Union haben.

³³ *Nettesheim*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 28, Rn. 16; s. auch *Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 49 AEUV, Rdnr.36.

³⁴ *Nettesheim*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 28, Rn. 17.

(2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

Die Niederlassungsfreiheit wirkt sich auf die Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Unionsbürger aus, wenn diese eine selbständige Tätigkeit i.S.v. Art. 49 UAbs. 2 AEUV mittels einer festen Einrichtung in der Bundesrepublik ausüben. Dies ist bei beschränkt Steuerpflichtigen zu bejahen, die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit, mittels einer inländischen Betriebsstätte, erzielen.

Gleiches gilt, wenn Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden. Beispielsweise greift die Niederlassungsfreiheit ein, wenn der beschränkt Steuerpflichtige ein, im Inland belegenes, Grundstück vermietet. Schließlich handelt er auch hier weisungsfrei und unterliegt einem unternehmerischen Risiko.

Innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaates garantiert die Niederlassungsfreiheit, dass für alle Unionsbürger, die sich dort dauerhaft selbständig betätigen, grundsätzlich dieselben rechtlichen Rahmenbedingungen gelten müssen. Soweit die Niederlassungsfreiheit eingreift, müssen daher beschränkt und unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen gleich besteuert werden. Steuerliche Vergünstigungen dürfen folglich beschränkt Steuerpflichtigen nicht vorenthalten werden. Sie dürfen auch im Steuerverfahren keinen Benachteiligungen ausgesetzt werden.

dd. Dienstleistungsfreiheit

(1.) Überblick

Die Dienstleistungsfreiheit stellt sicher, dass Unionsbürger Dienstleistungen auch Personen anbieten können, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind (vgl. Art. 56 AEUV).

Um die Leistung erbringen zu können, kann der Leistende seine Tätigkeit vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat ausüben (Art. 57 UAbs. 3

AEUV; sog. aktive Dienstleistungsfreiheit)³⁵. Die Dienstleistungsfreiheit greift aber auch dann ein, wenn sich der Besteller in ein anderes Mitgliedsland begibt, um dort die Dienstleistung in Empfang zu nehmen (sog. passive Dienstleistungsfreiheit)³⁶. Die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs ist sogar dann gewährleistet, wenn allein das Ergebnis der Dienstleistung in einen anderen Mitgliedstaat gelangt (sog. Korrespondenzdienstleistungsfreiheit)³⁷.

Dienstleistungen, sind Leistungen, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, soweit sie nicht den Vorschriften über den freien Waren- und Kapitalverkehr und über die Freizügigkeit der Personen unterliegen (Art. 57 UAbs. 1 AEUV). Als Dienstleistungen gelten insbesondere gewerbliche, kaufmännische, handwerkliche und freiberufliche Tätigkeiten (Art. 57 UAbs. 2 AEUV). Auch wenn die Aufzählung in Art. 57 AEUV nur beispielhaften Charakter hat („Als Dienstleistungen gelten insbesondere ...“), so ist aus ihr doch erkennbar, dass die Dienstleistungsfreiheit nur die Leistungserbringung schützt, die im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit bewirkt wird³⁸. Erforderlich ist also eine weisungsfreie Tätigkeit auf eigene Rechnung.

Der Schutzbereich der Dienstleistungsfreiheit ist hingegen nicht geschützt, wenn sich die erbrachte Leistung in dem Verkauf eines körperlichen Gegenstands erschöpft. Bei dieser Konstellation greift die Warenverkehrsfreiheit ein, wie Art. 57 AEUV a.E. klarstellt.

³⁵ *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 8; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57 AEUV, Rdnr. 52.

³⁶ *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 9; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57 AEUV, Rdnr. 53.

³⁷ *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 10; *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57, Rdnr. 54.

³⁸ Vgl. *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 5; *Kluth*, in: *Calliess/Ruffert* (Hrsg.), EUV/AEUV, 4. Auflage, 2011, Art. 56, 57 AEUV, Rn. 8. *Randelzhofer/Forsthoff*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56/57, Rdnr. 40.

(2.) Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

(a) Aktive Dienstleistungsfreiheit

Art. 57 UAbs. 3 AEUV legt fest, dass der Leistende zur Erbringung der Leistung seine Tätigkeit vorübergehend in einem anderen Mitgliedstaat ausüben kann (aktive Dienstleistungsfreiheit). Für ihn gelten dann die gleichen Bedingungen, die für die Angehörigen des Mitgliedstaates gelten, in dem die Tätigkeit erfolgt. Dies bedeutet für einen beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger, dass die Einkünfte, die aufgrund von Tätigkeiten erzielt werden, die der Dienstleistungsfreiheit zuzuordnen sind, nicht höher besteuert werden dürfen als vergleichbare Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Die Dienstleistungsfreiheit ist betroffen, wenn es um die Besteuerung von Einkünften geht, bei denen der beschränkt Steuerpflichtige ein unternehmerisches Risiko trägt, vorausgesetzt, die Einkünfte werden nicht mittels einer festen Einrichtung im Inland erzielt. Werden die Einkünfte dagegen mithilfe einer festen Einrichtung erwirtschaftet, greift die Niederlassungsfreiheit ein³⁹.

Die Dienstleistungsfreiheit schützt also den beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger, der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielt, ohne dass er diese Einkünfte mittels einer festen Einrichtung in der Bundesrepublik erwirtschaftet.

(aa) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Wie man § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG entnehmen kann, liegen inländische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur dann vor, wenn die Land- und Forstwirtschaft im Inland betrieben wird. Die Land- und Forstwirtschaft gilt

³⁹ *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 25, Rn. 8.

als im Inland betrieben, wenn sich die entsprechend genutzten Grundstücksflächen im Inland befinden⁴⁰. In dieser Situation liegt eine Niederlassung i.S.v. Art. 49 AEUV in der Bundesrepublik Deutschland vor, so dass hier nicht die Dienstleistungsfreiheit eingreift, sondern die Niederlassungsfreiheit.

(bb) Ergebnis

Die Dienstleistungsfreiheit greift nicht ein, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Unionsbürger Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt.

(b) Passive Dienstleistungsfreiheit

Die Dienstleistungsfreiheit hat nicht nur dann Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht, wenn sich der Leistungserbringer vorübergehend in einen anderen Mitgliedstaat begibt und dort eine Leistung erbringt. Sie greift auch dann ein, wenn der Besteller ins Ausland fährt und dort die vereinbarte Leistung in Empfang nimmt. Schließlich können auch hier inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG vorliegen. Dies zeigt das Beispiel, bei dem ein in Österreich ansässiger Künstler einer Person das Recht einräumt, ein unveröffentlichtes Bild in Deutschland auszustellen und dieser das Bild im Ausland abholt. Hier liegen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 3 Var. 2 EStG vor.

⁴⁰ Grotherr, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, Seite 147, 148; *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: März 2007), § 49, C 12.

(c) Korrespondenzdienstleistungsfreiheit

Wird im vorherigen Beispielsfall das Bild nicht im Ausland abgeholt, sondern nach Deutschland versendet, so greift die Korrespondenzdienstleistung ein.

(d) Ergebnis

Die Dienstleistungsfreiheit hat für die Besteuerung der beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger nicht nur dann Bedeutung, wenn jemand im Inland aktiv tätig ist (z.B. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. d, Nr. 3 Var. 1 EStG), sondern auch, wenn die Nutzung bzw. Verwertung im Inland erfolgt. Auch in diesen Fällen nimmt die Bundesrepublik ein Besteuerungsrecht in Anspruch (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. f, Nr. 3 Var. 2, Nr. 9 EStG).

Keine Bedeutung hat die Dienstleistungsfreiheit, sofern der beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger im Inland Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielt (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Da diese Einkünfte nur dann steuerbar sind, wenn die Land- und Forstwirtschaft im Inland betrieben wird, fällt diese Tätigkeit unter die Niederlassungsfreiheit.

ee. Kapitalverkehrsfreiheit

(1.) Überblick

Nach Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten, soweit nicht die Art. 63-66 AEUV etwas anderes sagen (Art. 63 Abs. 1 AEUV).

Unter Kapitalverkehr wird die Werteübertragung in Form von Sachkapital (z.B. Immobilien) und Geldkapital verstanden, bei der es primär um die

Investition der transferierten Beträge, und nicht um die Vergütung einer Dienstleistung, geht⁴¹.

Gründet ein Unternehmen im Ausland eine Gesellschaft, um mit dessen Hilfe seine Produkte im Ausland zu vertreiben, oder erwirbt es eine Beteiligung aus dem gleichen Grund, so stellt sich die Frage, ob diese Betätigung unter die Kapitalverkehrsfreiheit oder die Niederlassungsfreiheit fällt. Dem AEUV selbst ist kein Rangverhältnis der beiden Grundfreiheiten zu entnehmen. Einerseits bestimmt Art. 49 Abs. 2 AEUV, dass die Niederlassungsfreiheit nur vorbehaltlich des Kapitels über den Kapitalverkehr gilt, andererseits berührt nach Art. 65 Abs. 2 AEUV die Kapitalverkehrsfreiheit nicht die Anwendbarkeit der Beschränkungen der Niederlassungsfreiheit⁴². Die neuere Rechtsprechung des EuGH geht von einem Exklusivitätsverhältnis aus⁴³. Dient die Betätigung der Aufnahme und Ausübung einer aktiven, unternehmerischen Tätigkeit, so ist die Niederlassungsfreiheit vorrangig. Hiervon wird ausgegangen, wenn die Kapitalbeteiligung dem Investor die Möglichkeit gibt, die unternehmerischen Entscheidungen zu beeinflussen. Das ist zumindest dann der Fall, wenn die Beteiligungsquote mindestens 25% beträgt⁴⁴.

Will der Investor dagegen nur eine Finanzinvestition tätigen, also keine Kontrolle im Unternehmen ausüben, so ist die Kapitalverkehrsfreiheit einschlägig⁴⁵.

⁴¹ *Glaesner*, in: *Schwarze* (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Auflage, 2012, Art. 63 AEUV, Rn. 7; s. auch *Frenz*, Handbuch Europarecht, Band 1, Europäische Grundfreiheiten, Rn. 588, 3592; *Streinz*, Europarecht, 9. Auflage, 2012, Rn. 925.

⁴² *Sedlacek/Züger*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Auflage, 2012, Art. 63 AEUV, Rn. 32.

⁴³ *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Januar 2014), Art. 63, Rn. 307, 312 f.; *Sedlacek/Züger*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Auflage, 2012, Art. 63 AEUV, Rn. 33.

⁴⁴ *Sedlacek/Züger*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Auflage, 2012, Art. 63 AEUV, Rn. 34; s. auch *Ress/Ukrow*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Januar 2014), Art. 63, Rn. 315.

⁴⁵ *Sedlacek/Züger*, in: *Streinz* (Hrsg.), EUV/AEUV, 2. Auflage, 2012, Art. 63 AEUV, Rn. 34.

(2.) Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht

Die Besteuerung von Kapitaleinkünften scheint, auf den ersten Blick, nicht den Schutzbereich der Kapitalverkehrsfreiheit zu berühren. Schließlich erfolgt die Besteuerung des Kapitals erst, nachdem die Kapitalbewegung erfolgreich durchgeführt worden ist⁴⁶. Allerdings darf man nicht übersehen, dass derjenige, der Kapital in einen anderen Mitgliedstaat transferieren will, zunächst überprüfen wird, welche Folgen sich aus der Investition ergeben. Unterlägen die Mitgliedstaaten keinen unionsrechtlichen Vorgaben, so könnten sie für Personen, die nicht im Inland ansässig sind, so hohe Steuerbelastungen vorsehen, dass diese kein Interesse mehr an einer Investition hätten. Es ist daher folgerichtig, dass der EuGH die Kapitalverkehrsfreiheit auch dann für anwendbar hält, wenn es um die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen geht⁴⁷.

Da Art. 63 Abs. 1 AEUV alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs verbietet, dürfen die Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die ein beschränkt Steuerpflichtiger erzielt, nicht höher besteuert werden als vergleichbare Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen. Gleiches gilt in Bezug auf Gewinnausschüttungen, die zu den gewerblichen Einkünften gehören.

ff. Zusammenfassung

Wie die obigen Ausführungen gezeigt haben, wird grundsätzlich das gesamte wirtschaftliche Handeln eines beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgers durch die Grundfreiheiten geschützt. Die Grundfreiheiten wirken sich daher auf fast alle Einkünfte aus, die im Einkünftecatalog des § 49 Abs. 1 AEUV enthalten sind.

⁴⁶ Siehe hierzu *Dautzenberg*, FR 2000, 725 (725).

⁴⁷ *Dautzenberg*, FR 2000, 725 (725 f.).

Lediglich bezüglich der Abgeordnetenbezüge (§ 49 Abs. 1 Nr. 8a i.V.m. § 22 Nr. 4 EStG) und der sonstigen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 Nr. 8 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG) greift keine Grundfreiheit ein.

Die Tatsache, dass der Verkauf eines Privatgrundstücks, durch einen beschränkt Steuerpflichtigen, von keiner Grundfreiheit erfasst wird, überrascht auf den ersten Blick. Schließlich handelt es sich bei Grundstücken um eine „Ware“, so dass die Anwendung der Warenverkehrsfreiheit nahe liegt. Da Grundstücke aber unbeweglich sind, kann es zu keiner Warenbewegung über die Grenze kommen. Diese Besonderheit erklärt bereits, warum die Warenverkehrsfreiheit nicht eingreifen kann. Vor allem aber schützt die Warenverkehrsfreiheit nicht vor der Erhebung von Einkommensteuer⁴⁸.

d. Eingriff in den Schutzbereich

aa. Allgemeines

Jede nationale Maßnahme, die die Ausübung einer, durch den AEUV garantierten, Grundfreiheit behindert oder weniger attraktiv macht, stellt einen Eingriff in den Schutzbereich dar.

Ein solcher Eingriff kann darauf beruhen, dass ein Mitgliedstaat, für rein inländische Sachverhalte, andere rechtliche Rahmenbedingungen vorsieht als für Fälle, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. Ein Eingriff liegt also beispielsweise vor, wenn ein Steuergesetz höhere Steuersätze für diejenigen vorsieht, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind⁴⁹.

Eine wirtschaftliche Betätigung in anderen Mitgliedstaaten kann aber auch dadurch behindert werden, dass dort (lediglich) andere rechtliche Rahmenbedingungen gelten als in dem Mitgliedstaat, in dem der Unionsbürger

⁴⁸ Näher hierzu S. 8 f.

⁴⁹ *EuGH*, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089 – Asscher; *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse.

ansässig ist (sog. Herkunftsstaat). Hier wird der Binnenmarkt nicht durch diskriminierende Maßnahmen der Mitgliedstaaten gefährdet. Vielmehr wird das Funktionieren des Binnenmarktes durch die fehlende Harmonisierung der nationalen Gesetze beeinträchtigt⁵⁰.

Da Art. 26 Abs. 2 AEUV festlegt, dass im Binnenmarkt der freie Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital gewährleistet ist, dürfen die Grundfreiheiten auch nicht durch unterschiedliche, rechtliche Rahmenbedingungen in den Mitgliedstaaten beeinträchtigt werden. Den Marktteilnehmern muss es möglich sein, sich auch in anderen Mitgliedstaaten zu betätigen. Daher liegt ein Eingriff in die Grundfreiheiten auch vor, wenn die Regeln eines Mitgliedstaates zu einer Marktabstottung führen. Die nationalen Gesetze müssen so formuliert sein, dass sie keinem Marktteilnehmer den Zugang zu einem nationalen Markt verwehren.

bb. Die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbot (Gleichbehandlungsgebot)

Der EuGH prüft das Vorliegen einer Ungleichbehandlung (Diskriminierung), indem er Vergleichspaare bildet und deren rechtliche Lage ermittelt. Bisher ist nicht eindeutig geklärt, wie die Vergleichspaarbildung allgemein zu erfolgen hat⁵¹. Für die Frage, ob beschränkt Steuerpflichtige diskriminiert werden, steht jedenfalls fest, dass eine Diskriminierung zumindest dann vorliegt, wenn sie, im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, benachteiligt werden⁵². Eine Benachteiligung kann aber nur dann vorliegen, wenn sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage befinden⁵³.

⁵⁰ Siehe *Fischer*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern. 2001, 121.

⁵¹ *Strunk*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk*, u.a. Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 758.

⁵² *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 30, 31 – Schumacker.

⁵³ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 30 – Schumacker.

(1.) Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen im Allgemeinen

(a) Ansicht des EuGH

Grundsätzlich verneint der EuGH eine vergleichbare Lage von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen⁵⁴. Er begründet dies insbesondere damit, dass die beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte im Regelfall nicht die gesamten Einkünfte des Steuerpflichtigen darstellen⁵⁵.

Die Ansicht des EuGH ist verständlich. Schließlich ist die Einkommenssteuer so konzipiert, dass sie den Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert⁵⁶. Von den weltweit erzielten Einkünften i.S.v. § 2 Abs. 2 EStG sind die privat veranlassten Aufwendungen abziehen, denen sich eine steuerpflichtige natürliche Person nicht entziehen kann⁵⁷. Können also nicht sämtliche, weltweit erzielten Einkünfte besteuert werden, so ist eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht möglich.

Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht werden nur diejenigen Einkünfte besteuert, die eine hinreichende Verknüpfung (sog. „genuine link“) zum Inland aufweisen⁵⁸. Es ist daher im Normalfall nicht durchführbar, einen beschränkt Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu besteuern. Hieraus lässt sich die Konsequenz ziehen, dass sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige im Regelfall nicht in einer vergleichbaren Lage befinden.

Dies bedeutet nun aber nicht, dass die Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht nicht gegen das Diskriminierungsverbot verstoßen können. Schließlich vergleicht der EuGH immer zwei Personen und nicht – wie das BVerfG bei der Prüfung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) – zwei

⁵⁴ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 43 – Gerritse; *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: August 2011), § 49, A 950.

⁵⁵ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32, 33 – Schumacker.

⁵⁶ Siehe hierzu *Jakob*, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 11.

⁵⁷ Siehe *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 41; *Jakob*, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 10.

⁵⁸ *Schön*, IStR, 2004, 289 (292); *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 28; ablehnend *Eckert*, Die beschränkte Steuerpflicht, 1995, S. 26.

Vergleichsgruppen⁵⁹. Es kommt also, nach Ansicht des EuGH, darauf an, ob im konkret zu prüfenden Fall eine Vergleichbarkeit bejaht werden kann oder nicht. Weist eine Konstellation eine Besonderheit auf, so ist es folglich möglich, dass die Vergleichbarkeit ausnahmsweise vorliegt. Ein solcher Fall ist insbesondere dann gegeben, wenn der beschränkt Steuerpflichtige seine gesamten Einkünfte im Inland erzielt⁶⁰. In dieser Situation ist kann der Steuerpflichtige nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden.

Das Abstellen auf den konkreten Einzelfall durch den EuGH stellt sicher, dass die Grundfreiheiten eine größtmögliche Wirksamkeit entfalten. Vor allem aber ist dieses Vorgehen dem Umstand geschuldet, dass es sich bei den Grundfreiheiten um Individualrechte der Marktteilnehmer handelt.

(b) Ergebnis

Beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sind, nach Ansicht des EuGH, im Regelfall nicht miteinander vergleichbar, da beschränkt Steuerpflichtige normalerweise nicht nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden können.

Da die Grundfreiheiten Individualrechte sind, ist die Vergleichbarkeitsprüfung nicht abstrakt durchzuführen. Vielmehr muss die Frage nach der vergleichbaren Lage anhand der konkreten Situation des beschränkt Steuerpflichtigen beurteilt werden.

(2.) Vergleichbarkeit von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen bezüglich einzelner Regelungen

Der EuGH prüft nicht nur, ob beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige sich ganz allgemein in einer vergleichbaren Lage befinden. Er überprüft

⁵⁹ Thömmes, in: Schön (Hrsg), Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 795 (803).

⁶⁰ EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 36, 37 – Schumacker.

vielmehr auch, ob die Vergleichbarkeit bezüglich einer einzelnen Regelung vorliegt, die eine Ungleichbehandlung bewirkt⁶¹.

Ob eine vergleichbare Lage vorliegt, kann nur mithilfe eines Vergleichsmaßstabs geklärt werden.

(a) Die Funktion der Grundfreiheiten

Die Grundfreiheiten als Diskriminierungsverbote gewährleisten innerhalb der Europäischen Union einen freien Verkehr von Waren und Dienstleistungen, Personen und Kapital (Art. 26 Abs. 2 AEUV). Diese Gewährleistung wird nur dann erfüllt, wenn in den einzelnen Mitgliedstaaten für alle Marktteilnehmer die gleichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen gelten. Schließlich wirken sich diese auf die Preisgestaltung der Marktteilnehmer aus. So hat beispielsweise derjenige, der einer geringeren Steuerbelastung unterliegt, gegenüber seinen Wettbewerbern einen Vorteil: Aufgrund niedrigerer Steuern kann er seine Ware bzw. seine Dienstleistungen zu einem günstigeren Preis anbieten.

Vor diesem Hintergrund ist es verständlich, dass der EuGH beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage sieht, wenn es um Vorschriften geht, die die Einkünfteermittlung (§ 2 Abs. 2 S. 1 EStG) regeln⁶². Könnten beispielsweise beschränkt Steuerpflichtige bei der Ermittlung der Einkünfte die Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bzw. Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) nicht abziehen, so ergäbe sich bei ihnen eine andere Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, als dies bei unbeschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 EStG

⁶¹ Z.B. *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137 – Conijn; *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse; *EuGH*, Urteil v. 12.05.1998 – C-336/96, Slg. 1998, I-2793 – Gilly.

⁶² *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 43 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH; *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 27 – Gerritse; s. hierzu auch *Schön*, IStR 2004, 289 (292); *Burgstaller/Loukota* SWI 2003, 244 (246).

(i.V.m. § 4 EStG) der Fall ist. Die höhere Bemessungsgrundlage würde zwangsläufig zu einer höheren Steuerbelastung führen.

(b) Die Funktion der nationalen Regelung

Der Rechtsprechung des EuGH kann entnommen werden, dass die Funktion der nationalen Vorschrift für die Frage der Vergleichbarkeit von Bedeutung ist⁶³.

Berücksichtigt beispielsweise eine Norm eine Belastung, der sowohl beschränkt als auch unbeschränkt Steuerpflichtige unterliegen, so spricht dies für die Vergleichbarkeit. Können also unbeschränkt Steuerpflichtige ihre Steuerberaterkosten steuermindernd geltend machen, da der Gesetzgeber davon ausgeht, der durchschnittliche Steuerpflichtige sei, aufgrund der schwer verständlichen Rechtsmaterie, nicht zur Abgabe einer ordnungsgemäßen Steuererklärung in der Lage, so trifft diese Annahme auch auf beschränkt Steuerpflichtige zu. Sie müssen daher auch Steuerberaterkosten geltend machen können⁶⁴.

(c) Tatsächliche Verhältnisse

Bei der Prüfung der Vergleichbarkeit spielen auch die tatsächlichen Verhältnisse eine wichtige Rolle⁶⁵. Beispielsweise kann es für die Frage der Vergleichbarkeit von Bedeutung sein, ob ein Steuerpflichtiger Vermögensgegenstände besitzt, die im Inland belegen sind. In diesem Fall ist es dem Fiskus möglich, einen Steueranspruch zwangsweise durchzusetzen (vgl. § 249 Abs. 1 AO). Befinden sich dagegen die Vermögensgegenstände im

⁶³ *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 26 – Gschwind; *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 21, 23 – Conijn; *EuGH*, Urteil v. 12.12.2006 – C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Rdnr. 55, 56 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

⁶⁴ *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 21, 23 – Conijn.

⁶⁵ Generalanwalt Léger, Schlussanträge v. 16.05.2006 – C290/04, Slg. 2006, I-9466, Rdnr. 47 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH; Cordewener/Reimer, ET 2006, 291 (301); Lang, IStR 2006, 397 (399).

Ausland, ist eine Vollstreckung durch die deutschen Finanzbehörden ausgeschlossen, da die Hoheitsbefugnisse nur im Inland bestehen⁶⁶.

Da beschränkt Steuerpflichtige in der Regel keine Vermögensgegenstände im Inland besitzen, auf die der deutsche Fiskus zugreifen könnte, befinden sie sich, bezüglich der Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs, in einer anderen Lage als unbeschränkt Steuerpflichtige⁶⁷.

(d) Die Bedeutung der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat

Welchen Einfluss die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat auf die Vergleichbarkeitsprüfung hat, ist bislang nicht abschließend geklärt.

Der EuGH bedenkt die Besteuerung des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat, wenn es um die Frage geht, wann der Quellenstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen verpflichtet ist⁶⁸. Der beschränkt Steuerpflichtige befinde sich in einer vergleichbaren Lage wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, wenn im Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte erzielt werden. Schließlich sei hier der Ansässigkeitsstaat nicht in der Lage, dem Steuerpflichtigen die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben⁶⁹.

Im Umkehrschluss wird gefolgert, eine vergleichbare Lage liege dann nicht vor, wenn im Ansässigkeitsstaat ausreichend hohe Einkünfte besteuert werden können, so dass dieser Staat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen könne. Wäre in dieser Situation der Quellenstaat verpflichtet, dem beschränkt Steuerpflichtigen gleichfalls einen Anspruch auf eine Steuervergünstigung einzuräumen, so würde der Steuerpflichtige übervorteilt⁷⁰.

⁶⁶ Kortz, DB 2012, 2423 (2423); Strunk, in: Grotherr/Herfort/Strunk u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 706.

⁶⁷ Anders EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 33, 34 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

⁶⁸ Ablehnend Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 911.

⁶⁹ EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 36, 37 – Schumacker.

⁷⁰ Van Thiel/Achilles, IStR 2003, 553 (554).

Dagegen scheint es nicht auf die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat anzu- kommen, wenn es um die Frage geht, ob der Quellenstaat bei der Ermitt- lung der steuerpflichtigen Einkünfte, die Betriebsausgaben berücksichti- gen muss. Die Vergleichbarkeit soll sich hier aus dem Umstand ergeben, dass die Betriebsausgaben unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhän- gen, aus der im Quellenstaat zu versteuernde Einkünfte erzielt werden⁷¹.

Man darf nun nicht dem Irrtum unterliegen und glauben, der EuGH be- rücksichtige die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat nur, wenn es um die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen geht. Schließlich stellt der EuGH auch auf die Gesetzeslage im Wohnsitzstaat ab, wenn es um die Frage geht, ob sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige, hin- sichtlich der Höhe der Steuersätze, in einer vergleichbaren Lage befinden. Berücksichtige der Ansässigkeitsstaat bei der Ermittlung des Steuersat- zes, dass der Steuerpflichtige im Ausland von der Einkommensteuer frei- gestellte Einkünfte erziele (sog. Progressionsvorbehalt), so dürfe der Quellenstaat nicht gleichfalls einen Progressionsvorbehalt vorsehen⁷².

Anscheinend stellt der EuGH auf die steuerliche Lage des Steuerpflichti- gen im Ansässigkeitsstaat ab, um zu verhindern, dass sich ein Umstand mehrmals zu Lasten des Steuerpflichtigen auswirkt⁷³. Auch eine doppelte Berücksichtigung zu seinen Gunsten soll vermieden werden⁷⁴.

(e) Ergebnis

Es gibt kein alleiniges Kriterium, anhand dessen der EuGH bestimmt, ob sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage befinden. Vielmehr nimmt der EuGH im Einzelfall Wertungen vor⁷⁵.

⁷¹ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 27 – Gerritse.

⁷² *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 52, 53 – Gerritse.

⁷³ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 52, 53 – Gerritse.

⁷⁴ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 48, 51 – Gerritse; *Wattel*, ET 1996, 159 (160); *van Thiel/Achilles*, IStR 2003, 530 (534).

⁷⁵ Vgl. Lang, IStR 2006, 397 (401).

Da aufgrund der erforderlichen Wertentscheidungen die Rechtsansicht des EuGH nicht vorhergesehen werden kann⁷⁶, stellt sich die Frage, ob die Rechtsprechung des EuGH bezüglich der Vergleichbarkeitsprüfung modifiziert werden muss.

M.E. ist davon auszugehen, dass sich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich in einer vergleichbaren Lage befinden⁷⁷. Schließlich konkurrieren die beschränkt Steuerpflichtigen mit den unbeschränkt Steuerpflichtigen auf dem selben nationalen Markt. Außerdem käme so besser zum Ausdruck, dass die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar sein müssen. Die Rechtsprechung des EuGH erweckt dagegen den Eindruck, als würden die Grundfreiheiten die beschränkt Steuerpflichtigen im Regelfall nicht schützen.

Die Gründe, die nach Ansicht des EuGH gegen eine Vergleichbarkeit sprechen, können bei der Prüfung, ob der Eingriff in eine Grundfreiheit gerechtfertigt ist, berücksichtigt werden⁷⁸.

(3.) Vorliegen einer Ungleichbehandlung

(a) Inländerdiskriminierung

(aa) Das Problem der Chancengleichheit aller Marktteilnehmer

Werden Steuerpflichtige, die sich in einer vergleichbaren Lage befinden, auch nur geringfügig unterschiedlich behandelt, so liegt ein Eingriff in die Grundfreiheit vor, deren Schutzbereich eröffnet ist⁷⁹. Dies gilt allerdings nur dann, wenn die Ungleichbehandlung eine Benachteiligung derjenigen bewirkt, die von einer Grundfreiheit Gebrauch gemacht haben. Eine Be-

⁷⁶ Noch kritischer *Englisch*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 4, Rn. 90.

⁷⁷ So bereits *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 496.

⁷⁸ *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 496.

⁷⁹ *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 246.

vorzugung dieser Personengruppe stellt also keinen Eingriff in eine Grundfreiheit dar.

Werden unbeschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu beschränkt Steuerpflichtigen schlechter gestellt (sog. Inländerdiskriminierung), so verstößt dies folglich nicht gegen die Grundfreiheiten. Dies gilt, obwohl die aus der Ungleichbehandlung resultierende Wettbewerbsverzerrung das Funktionieren des Binnenmarkts beeinträchtigt.

(bb) Stellungnahme

Es ist Sache des nationalen Gesetzgebers dafür Sorge zu tragen, dass auf dem nationalen Markt Chancengleichheit besteht. Würde man dies anders sehen, so würde der Gestaltungsspielraum des nationalen Gesetzgebers stark eingeschränkt werden⁸⁰. Im Übrigen sind diejenigen, die sich nicht auf eine Grundfreiheit berufen können, durch den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ausreichend geschützt. Hier zeigt sich auch, dass der Gleichheitssatz noch immer von herausragender Bedeutung ist.

(b) Isolierende Betrachtungsweise

(aa) Ansicht des EuGH

Ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, beurteilt der EuGH anhand der rechtlichen Folgen, die die einzelne Vorschrift hervorruft⁸¹. Vorteile, die eine andere Vorschrift dem Betroffenen bringt, werden nicht berücksichtigt, wenn es um die Frage der Ungleichbehandlung geht⁸². Dies macht etwa die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Gerritse“ deutlich⁸³. Aus der Begründung der Entscheidung geht hervor, dass ein Steuerab-

⁸⁰ Hahn, DStZ 2005, 433 (438 f.).

⁸¹ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 418; Kofler, ÖStZ 2007, 79 (85 f.).

⁸² EuGH, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rn. 97 – de Groot.

⁸³ EuGH, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse.

zugsverfahren mit abgeltender Wirkung gegen das Unionsrecht verstößt, wenn die Bruttoeinkünfte, und nicht die Nettoeinkünfte, die Bemessungsgrundlage darstellen. Die Tatsache, dass die Besteuerung der Bruttoeinkünfte mit einem geringen Steuersatz in Höhe von 25% verbunden war, hatte für den Gerichtshof keine Bedeutung. Vielmehr prüfte das Gericht in der genannten Entscheidung isoliert weiter, ob der Pauschalsteuersatz in Höhe von 25% seinerseits mit dem Unionsrecht vereinbar sei. Dabei stellte es der tariflichen Steuerbelastung in Bezug auf die Nettoeinkünfte diejenige gegenüber, die sich ergibt, wenn auf die Nettoeinkünfte der Pauschalsteuersatz angewendet wird⁸⁴. Der EuGH berücksichtigte also nicht, dass sich der Steuersatz auf Bruttoeinkünfte bezog. In diesem Fall hätte er nämlich im Rahmen der Vergleichbarkeitsprüfung die Steuerbelastung ermitteln müssen, die besteht, wenn auf die Bruttoeinkünfte der Pauschalsteuersatz angewendet wird⁸⁵.

(bb) Stellungnahme

Für die Rechtsprechung des EuGH spricht, dass ein möglicher Verstoß gegen die Grundfreiheiten wesentlich einfacher geprüft werden kann. Würde man bei der Prüfung der Ungleichbehandlung Vorteile berücksichtigen, die sich aus anderen Vorschriften ergeben, so würde sich die Frage stellen, welche Vorteile in den Vergleich einzubeziehen sind. Die Vergangenheit hat gezeigt, dass die Mitgliedstaaten sehr erfinderisch sind, wenn es darum geht, etwaige Verstöße gegen das Unionsrecht zu rechtfertigen. So wurde bereits der Versuch unternommen, eine steuerliche Schlechterstellung dadurch zu rechtfertigen, dass diesem Nachteil Vorteile auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts gegenüberstehen⁸⁶.

Im Übrigen ist aus der Rechtsprechung des EuGH auch ersichtlich, dass systematische Zusammenhänge nicht gänzlich unberücksichtigt bleiben. So kann eine Ungleichbehandlung erlaubt sein, wenn eine andere Rege-

⁸⁴ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 40 – Gerritse.

⁸⁵ *Kofler*, ÖStZ 2007, 79 (86).

⁸⁶ *EuGH*, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089, Rdnr. 51 – Asscher.

lung dem Steuerpflichtigen einen Vorteil einräumt und zwischen den Steuervorschriften ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang besteht (sog. Kohärenz)⁸⁷. Die Kohärenz ändert aber nichts am Vorliegen einer Ungleichbehandlung. Diese ist nur erlaubt, weil sie gerechtfertigt ist.

(c) Versteckte Ungleichbehandlung

(aa) Einordnung

In der Literatur wird vielfach davon gesprochen, eine Diskriminierung liege dann vor, wenn gegen das Gebot der Inländergleichbehandlung verstoßen werde⁸⁸. Eine Diskriminierung liegt nach dieser Ansicht (nur) dann vor, wenn eine belastende Vorschrift nicht für die eigenen Staatsangehörigen gilt oder eine begünstigende Regelung nur auf Inländer anwendbar ist. Sind von einem nationalen Gesetz In- und Ausländer gleichermaßen betroffen, so kann nach dieser Ansicht keine Diskriminierung vorliegen, sondern allenfalls eine Beschränkung⁸⁹.

Eine Diskriminierung von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern besteht nach dem Gesagten also nur dann, wenn begünstigende Regelungen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nicht angewendet werden können oder nachteilige Vorschriften nur für beschränkt Steuerpflichtige gelten.

⁸⁷ *EuGH*, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 21 – Bachmann; *Strunk*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, Seite 757; *Rupp*, in: *Rupp/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 770 f.; s. auch *Elicker*, IStR 2005, 89 ff.

⁸⁸ *Eckhoff*, in: Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 461 (489); *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 825; *Streinz*, Europarecht, 9. Auflage, 2012, Rn. 804; kritisch hierzu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 228.

⁸⁹ Siehe hierzu *Weiß*, EuZW 1999, 493 (496 f.); zur Abgrenzung zwischen dem Diskriminierungs- zum Beschränkungsverbot siehe auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn 66.

(bb) Stellungnahme

Eine Diskriminierung sollte nicht nur dann angenommen werden, wenn beschränkt Steuerpflichtige anders behandelt werden als unbeschränkt Steuerpflichtige.

Vielmehr sollte auch dann von einer Diskriminierung ausgegangen werden, wenn ein Gesetz für alle Personen gleichermaßen gilt, der grenzüberschreitende Sachverhalt aber schlechter gestellt ist als der rein innerstaatliche Fall⁹⁰. Man kann hier von einer versteckten Ungleichbehandlung sprechen.

Die Problematik soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden: Gemäß § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG wird der Entnahme der Fall gleichgestellt, in dem Wirtschaftsgüter, die bisher zum Betriebsvermögen einer inländischen Betriebsstätte gehörten, nunmehr einer ausländischen Betriebsstätte zugeordnet werden und die Bundesrepublik Deutschland aufgrund des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens ihr Besteuerungsrecht bezüglich einer später erfolgenden Veräußerung des Wirtschaftsguts verliert. Dies führt dazu, dass sich der Gewinn des Gewerbetreibenden erhöht (§ 4 Abs. 1 S. 1 EStG). Diese Rechtslage besteht für alle Personen, die in der Bundesrepublik Deutschland steuerpflichtig sind. Sie gilt also sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt Steuerpflichtige. Dennoch liegt hier eine (versteckte) Ungleichbehandlung vor. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG greift schließlich nur bei Sachverhalten ein, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen. Bei einem reinen Inlandssachverhalt hat die Vorschrift keine Bedeutung. Der Steuerpflichtige kann ein Wirtschaftsgut einer anderen inländischen Betriebsstätte zuordnen, ohne dass sich hieraus negative steuerliche Folgen ergeben.

Für die Einordnung derartiger Fälle unter das Diskriminierungsverbot spricht, dass die Ungleichbehandlung anhand des nationalen Rechts er-

⁹⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 8, 9 – Bachmann; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 243-248; Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 64; Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2005, § 8, Rn. 9.

mittelt werden kann⁹¹. Unter das Beschränkungsverbot fallen damit nur solche Sachverhalte, bei denen die Beeinträchtigung des Binnenmarktes nicht dadurch behoben werden kann, dass ein Mitgliedstaat seine Gesetze ändert. Vielmehr ist hier eine Gesetzesharmonisierung erforderlich.

(cc) Ergebnis

Eine Diskriminierung liegt vor, wenn eine Regelung für grenzüberschreitende Sachverhalte negative Folgen vorsieht.

Die Diskriminierung kann dabei leicht ersichtlich sein, weil eine Regelung nicht, bzw. nur für beschränkt Steuerpflichtige gilt. Sie kann aber auch weniger offensichtlich sein, weil sie sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt. Hier kann eine Diskriminierung vorliegen, wenn die Regelung nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte anwendbar ist. Es handelt sich also um Sonderregelungen, die nicht Teil der allgemeinen Steuervorschriften sind.

Der EuGH spricht hingegen mittlerweile ganz allgemein von einer Beschränkung, wenn die Ausübung einer Grundfreiheit in irgendeiner Weise behindert wird. Der Begriff wird also auch benutzt wenn eine Ungleichbehandlung vorliegt⁹². Es handelt sich damit nach Ansicht des EuGH um einen Oberbegriff für sämtliche Maßnahmen, die die Grundfreiheiten beeinträchtigen⁹³.

Im Rahmen der weiteren Untersuchungen spielen die versteckten Ungleichbehandlungen nur insofern eine Rolle, als sie einen besonderen Bezug zur beschränkten Einkommensteuerpflicht aufweisen.

⁹¹ Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (44); siehe hierzu auch Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 232 f.

⁹² Siehe beispielsweise EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 24 – Conijn; EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 58 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

⁹³ Hierzu Generalanwalt Geelhoed, Schlussanträge v. 23.02.2006 – C-374/04, Slg. 2006, I-11676, Rdnr. 37, 40 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

(d) Ungleichbehandlung aufgrund unklarer Rechtslage

(aa) Problematik

Eine Ungleichbehandlung liegt zweifellos vor, wenn sie eingetreten ist. Fraglich ist, ob auch im Falle einer drohenden Ungleichbehandlung, aufgrund einer unklaren Gesetzeslage, eine Diskriminierung anzunehmen ist. Die Problematik soll durch einen Fall illustriert werden, der der Rechtssache „Schumacker“ zugrunde lag⁹⁴.

Unbeschränkt Steuerpflichtige werden nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Vor Einführung von § 1 Abs. 3 EStG ergab sich ein solcher Anspruch für beschränkt Steuerpflichtige, die im Inland ihre gesamten Einkünfte erzielten, zumindest nicht aus dem EStG. Möglicherweise ergab sich ein solcher Anspruch aber aus § 163 AO⁹⁵.

Der Rechtsprechung des EuGH ist zu entnehmen, dass eine Ungleichbehandlung jedenfalls dann vorliegt, wenn der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Gleichbehandlung hat, sondern lediglich eine Billigkeitsentscheidung beantragen kann⁹⁶. Es stellt sich aber die Frage, ob eine Ungleichbehandlung auch dann vorliegen würde, wenn der beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 163 AO verlangen könnte, dass seine persönliche Lage und sein Familienstand bei der Veranlagung berücksichtigt werden.

(bb) Stellungnahme

Selbst wenn beschränkt Steuerpflichtige bereits vor Einführung von § 1 Abs. 3 EStG einen Anspruch auf Berücksichtigung ihrer persönlichen Verhältnisse, aufgrund von § 163 AO, gehabt hätten, so hätte dies meines Erachtens nichts an dem Vorliegen einer Ungleichbehandlung geändert. Die Vorschrift enthält nämlich einen auslegungsbedürftigen Rechtsbegriff („unbillig“)⁹⁷, aufgrund dessen die Gefahr besteht, dass die Finanzverwal-

⁹⁴ Siehe *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 – Schumacker.

⁹⁵ Siehe hierzu *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 18 – Schumacker.

⁹⁶ *EuGH*, Urteil v. 08.05.1990 – C-175/88, Slg. 1990, I-1779, Rdnr. 18 – Biehl; *Benz*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht der EG-Freizügigkeit, 1996, S. 49.

⁹⁷ Siehe hierzu *Rüsken*, in: Klein, Abgabenordnung, 11. Auflage, 2012, § 163, Rn. 30.

tung nicht in jedem Fall einen Anspruch auf Besteuerung wie ein unbeschränkt Steuerpflichtiger bejaht. Diese Unsicherheit bewirkt bereits eine Beeinträchtigung des Binnenmarktes und ist daher als ein Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit anzusehen⁹⁸.

Nichts anderes sollte gelten, wenn eine Vorschrift zwar so eindeutig formuliert ist, dass die fehlerfreie Rechtsanwendung gewährleistet ist, die Regelung aber nur schwer aufzufinden ist. Letzteres ist insbesondere der Fall, wenn sich die Vorschrift in einem anderen Gesetz befindet. Hier besteht die Gefahr, dass nicht im Inland ansässige Personen von einer Tätigkeit in der Bundesrepublik absehen, weil sie, aufgrund der im EStG enthaltenen Vorschriften, davon ausgehen (müssen), dass sie rechtlich benachteiligt werden.

(e) Herstellung einer gleich hohen Steuerbelastung

Will eine Vorschrift sicherstellen, dass die Einkünfte, die im Inland erzielt werden, immer gleich hoch besteuert werden, so scheint eine Ungleichbehandlung nicht möglich zu sein.

Diese Annahme ist jedoch, wie das folgende Beispiel zeigt, nicht immer zutreffend⁹⁹: Schüttete im Jahr 2012 eine inländische Kapitalgesellschaft an eine andere inländische Kapitalgesellschaft den Gewinn aus und leitet Letztere den Gewinn durch die Zahlung einer Dividende an einen, in der Bundesrepublik ansässigen, Aktionär weiter, so wird der Gewinn der Kapitalgesellschaft im Inland mit Körperschaftsteuer in Höhe von 15% belastet¹⁰⁰. Die Gewinnausschüttung an die andere inländische Kapitalgesellschaft wird außerdem mit Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% belastet (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Abs. 1 S. 3, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG 2012). Da die

⁹⁸ In diesem Sinne EuGH, Urteil v. 11.07.1974 – C-8/74, Slg. 1974, I-837, Rdnr. 5 – Dasonville, bezüglich der Warenverkehrsfreiheit; s. auch *Benz*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht der EG-Freizügigkeit, 1996, S. 115 f.

⁹⁹ Siehe *EuGH*, Urteil v. 20.10.2011 – C-284/09, DStR 2011, 2038 – Kommission/Deutschland.

¹⁰⁰ Auf die Gewerbesteuer und den Solidaritätszuschlag wird hier nicht näher eingegangen.

Dividendenzahlung aber gemäß § 8b Abs. 1 S. 1 KStG 2012 steuerfrei ist, wird die Belastung mit Kapitalertragsteuer dadurch rückgängig gemacht, dass die Kapitalertragsteuer im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung in voller Höhe auf die Körperschaftsteuerschuld angerechnet wird. Außerdem werden bei der Bemessung der Körperschaftsteuer die Dividendeneinkünfte nicht berücksichtigt (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

Reicht die Kapitalgesellschaft die Gewinnausschüttung an Aktionäre, die im Inland ansässig sind, weiter, so wird erneut Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% erhoben (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG 2012). Mit dem Steuerabzug ist die Einkommensteuer abgegolten, sofern der Steuerpflichtige die Einkünfte im Privatvermögen hält (vgl. § 43 Abs. 5 S. 1 und 2 EStG 2012).

Im Ergebnis sind die Einkünfte damit nicht nur mit Körperschaftsteuer belastet, sondern auch mit Einkommensteuer i.H.v. 25%.

Ist nun die Kapitalgesellschaft, die die Gewinnausschüttung erhält, im Ausland ansässig, so wird auf die Gewinnausschüttung an die ausländische Kapitalgesellschaft – wie oben erläutert – Kapitalertragsteuer i.H.v. 25% erhoben. Mit dem Steuerabzug ist die Körperschaftsteuer abgegolten (vgl. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG 2012). Im Ergebnis wird der Gewinn damit mehrmals mit Körperschaftsteuer belastet. Dafür entsteht aber keine inländische Einkommensteuerschuld, wenn die, im Ausland ansässige, Kapitalgesellschaft den Gewinn an eine natürliche Person ausschüttet, die nicht im Inland ansässig ist.

Im Ergebnis ist damit bei beiden Sachverhalten die inländische Steuerbelastung gleich hoch¹⁰¹. Die Fälle unterscheiden sich lediglich darin, dass beim reinen Inlandssachverhalt Körperschaftsteuer sowie Einkommensteuer i.H.v. 15% und 25% anfällt, bei dem Sachverhalt mit Auslandsbezug dagegen Körperschaftsteuer i.H.v. 15% und 25%.

¹⁰¹ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 20.10.2011 – C-284/09, DStR 2011, 2038, Rn. 33, 34 – Kommission/Deutschland.

(aa) Ansicht des EuGH

Der EuGH sieht bei der geschilderten Problematik eine Ungleichbehandlung darin, dass die ausländische Kapitalgesellschaft, die von einer inländischen Kapitalgesellschaft eine Gewinnausschüttung erhält, anders als im Inlandsfall mit Körperschaftsteuer belastet wird¹⁰².

(bb) Eigene Einschätzung

Der Auffassung des EuGH ist zuzustimmen, da die Grundfreiheiten Individualrechte darstellen. Es ist also nicht möglich, die gesamte Steuerbelastung heranzuziehen, wenn nicht alle Steuern von der gleichen Person zu tragen sind.

(f) Wirtschaftliche Belastung durch Ungleichbehandlung

Fraglich ist, welche Bedeutung dem Umstand zukommt, dass sich eine Ungleichbehandlung beim Steuerpflichtigen wirtschaftlich nicht bemerkbar macht. Kommt im Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode zur Anwendung, um eine rechtliche Doppelbesteuerung zu vermindern und ist das Besteuerungsniveau höher als im Quellenstaat, so kann die Situation eintreten, dass der Steuerpflichtige im Tätigkeitsstaat steuerlich benachteiligt wird, sich dies aber auf die Gesamtsteuerlast nicht auswirkt¹⁰³.

Beträgt beispielsweise die Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat 50.000 €, wobei 20% auf die Einkünfte im Quellenstaat entfallen, so wirkt sich die benachteiligende Besteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen nur dann wirtschaftlich aus, wenn die Einkommensteuer im Quellenstaat über 10.000 € liegt.

¹⁰² *EuGH*, Urteil v. 20.10.2011 – C-284/09, DStR 2011, 2038, Rn. 79 – Kommission/Deutschland.

¹⁰³ Vgl. hierzu *EuGH*, Urteil v. 14.12.2006 – C-170/05, Slg. 2006, I-11949, Rdnr. 46, 47 – Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL; *Cordewener*, FR 2005, 345 (350); *Jones*, ET 1996, 46 (47); *Wassermeyer*, DB 1998, 28 (28, 31); *Faust*, in: *Rupp/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 393.

Für das Abstellen auf die steuerlichen Gesamtbelastung spricht, dass die Grundfreiheiten dazu dienen, das Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten (vgl. Art. 26 Abs. 1 und 2 AEUV). Dieser ist aber nicht beeinträchtigt, wenn sich eine Ungleichbehandlung tatsächlich nicht auswirkt¹⁰⁴.

Gegen die Gesamtbetrachtung spricht allerdings, dass jeder Mitgliedstaat gewährleisten muss, dass seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Anderenfalls würde der Geltungsanspruch des Unionsrechts relativiert. Bereits aus diesem Grund ist die Gesamtbetrachtung abzulehnen¹⁰⁵.

Im Übrigen würde sich das Problem ergeben, welchem Staat die Ungleichbehandlung anzulasten wäre, wenn der Ansässigkeitsstaat die Steuerbelastung so stark reduziert, dass die im Quellenstaat zu entrichtende Steuer nicht mehr in voller Höhe angerechnet werden kann. In einer solchen Situation erscheint es nicht gerechtfertigt, dem Ansässigkeitsstaat einen Vorwurf zu machen. Andererseits wird der Quellenstaat auf den Umstand hinweisen, dass sich die dortige Rechtslage nicht geändert hat. Es erscheint daher auch nicht ohne weiteres möglich, dem Quellenstaat eine Rechtsverletzung anzulasten.

(g) Ergebnis

Ob eine Diskriminierung vorliegt, wird anhand des Rechts eines Mitgliedstaats ermittelt¹⁰⁶, und zwar durch einen Vergleich. Verglichen wird der Sachverhalt, der einen grenzüberschreitenden Bezug aufweist, mit dem Sachverhalt, bei dem dieser Bezug fehlt.

¹⁰⁴ S. hierzu *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 375-377, 384; *Mueller*, IStR 2002, 109 (111); *Wassermeyer*, DB 1998, 28 (31).

¹⁰⁵ So auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 828 f.; *derselbe*, in: *Groll* (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, 2005, S. 255 (287).

¹⁰⁶ *Birk*, in: *Lehner, Moris* (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, S. 63 (65).

Führt eine Regelung – isoliert betrachtet – zu einer unterschiedlichen Behandlung dieser beiden Fälle, so liegt eine Ungleichbehandlung vor, unabhängig davon, wie gravierend sie ist.

Da bei beschränkter Steuerpflicht stets der grenzüberschreitende Bezug vorhanden ist, ist ihre Lage mit derjenigen der unbeschränkt Steuerpflichtigen zu vergleichen. Die Diskriminierung kann offensichtlich sein. Dies ist der Fall, wenn eine Vorschrift nur für beschränkt Steuerpflichtige gilt und diese benachteiligt. Die Diskriminierung kann sich aber auch daraus ergeben, dass eine Vorschrift zwar sowohl auf unbeschränkt als auch auf beschränkt Steuerpflichtige anwendbar ist, die Regelung aber nur grenzüberschreitende Situationen regelt und diese im Vergleich zu rein innerstaatlichen Sachverhalten nachteilig behandelt (z.B. § 4 Abs. 1 S. 3 EStG).

cc. Die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote (Gleichbehandlungsverbot)

(1.) Allgemeines

Wie bereits erwähnt, kann der Gebrauch von einer Grundfreiheit auch dadurch behindert werden, dass der Mitgliedstaat, in dem eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird (Bestimmungsland), hierfür andere Voraussetzungen festlegt, als diejenigen, die in dem Mitgliedstaat gelten, aus dem eine Ware oder Dienstleistung stammt (Herkunftsland)¹⁰⁷. Könnte beispielsweise ein Produkt aus einem anderen Mitgliedstaat im Inland nicht verkauft werden, weil das nationale Recht strengere Anforderungen an die Qualität der Ware stellt als es das Recht des Herkunftslands vorsieht, so würde der grenzüberschreitende Warenhandel behindert¹⁰⁸. Das Funktionieren des Binnenmarkts wäre somit nicht mehr gewährleistet. Die einzige mögliche Lösung besteht in diesem Fall darin, die Vorschriften des

¹⁰⁷ Siehe hierzu ausführlich *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 115-117; *Fischer*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001, 121 f.

¹⁰⁸ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 20.02.1979 – C-120/78, Slg. 1979, I-649 – Rewe Zentral AG.

Mitgliedstaats nicht anzuwenden, in den die Ware exportiert wird (sog. Bestimmungsland).

Das Problem der Behinderung des Grundfreiheitsgebrauchs durch unterschiedslos geltende, nationale Regelungen entsteht dadurch, dass die Mitgliedstaaten, bei der Gesetzgebung, der Rechtslage in anderen Mitgliedstaaten keine Bedeutung beimessen. Sie berücksichtigen nicht, dass ein anderer Mitgliedstaat Sachverhalte, die von den Grundfreiheiten geschützt werden, bereits geregelt hat. Die Gleichbehandlung des grenzüberschreitenden Sachverhalts und des Sachverhalts, der keinen grenzüberschreitenden Bezug aufweist, erscheint insofern als nicht gerechtfertigt. Man kann daher davon sprechen, dass beide Sachverhalte ungleich behandelt werden müssen, weil dies aufgrund der Unterschiede erforderlich ist. Es besteht also ein Gleichbehandlungsverbot.

Es ist auch möglich die Ursache der Behinderung einer Grundfreiheit darin zu sehen, dass die Mitgliedstaaten Gesetze erlassen, die unverhältnismäßig sind. Regelt ein Gesetz beispielsweise einen Sachverhalt strenger als dies das Gesetz eines anderen Mitgliedstaats vorsieht, und hat sich die dortige Regelung als gleich wirksam erwiesen, so stellt sich in der Tat die Frage nach der Rechtfertigung der nationalen Vorschrift.

Eine solche Sichtweise greift erheblich in die Gesetzgebungshoheit der Mitgliedstaaten ein. Schließlich wirkt sich dieser Ansatz auch auf die Verhältnismäßigkeitsprüfung aus, wenn es um die Frage geht, ob ein Gesetz gegen nationales Verfassungsrecht verstößt.

(2.) Die Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

Ob die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote im Einkommensteuerrecht von Bedeutung sind, ist bislang ungeklärt¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Siehe hierzu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 876; dagegen Reimer, FR 2007, 217 (225).

Fest steht jedenfalls, dass eine höhere Besteuerung einer Erwerbstätigkeit im Quellenstaat als im Ansässigkeitsstaat keinen Verstoß gegen die einschlägige Grundfreiheit bewirkt¹¹⁰. Die gleich hohe Besteuerung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen im Bestimmungsland führt nämlich nicht zu einer Abschottung des nationalen Marktes.

Zwar verliert der Steuerpflichtige so den Vorteil der günstigeren Besteuerung im Ansässigkeitsstaat, die Grundfreiheiten schützen nach ihrer Funktion aber nur vor Benachteiligung und nicht vor dem Verlust von Vorteilen.

Eine Bedeutung kann den Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote jedenfalls im Verfahrensrecht zukommen. Schließlich kann der Fall vorliegen, dass sich die Regelungen der Mitgliedstaaten überschneiden, so dass sich die Frage der Verhältnismäßigkeit stellt: Muss beispielsweise der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat seine beruflich veranlassten Verluste nachweisen, so stellt sich die Frage, warum gleiches im Quellenstaat noch einmal erfolgen muss¹¹¹.

Für die Frage, ob eine rechtliche Doppelbesteuerung gegen die Grundfreiheiten verstoßen kann, spielen die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote ebenfalls eine Rolle. Die Besteuerung durch die Mitgliedstaaten sorgt für eine Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen, wenn man auf die Besteuerung durch den einzelnen Mitgliedstaat abstellt. Betrachtet man hingegen die Gesamtsteuerlast, so wird ersichtlich, dass hiervon nur Personen betroffen sind, die grenzüberschreitend tätig sind.

dd. Ergebnis

Die vorstehenden Überlegungen haben gezeigt, dass alle Grundfreiheiten – mit Ausnahme der Warenverkehrsfreiheit – sowohl in ihrer Funktion als

¹¹⁰ *EuGH*, Urteil v. 12.05.1998 – C-336/96, Slg. 1998, I-2793, Rdnr. 47 – Gilly; zur umgekehrten Situation s. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 173.

¹¹¹ *EuGH*, Urteil v. 15.05.1997 – C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 25 – *Futura Participations* und *Singer*.

Diskriminierungs- als auch als Beschränkungsverbote, Bedeutung für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen haben.

Welche Bedeutung die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote für das Einkommensteuerrecht haben, hängt insbesondere davon ab, ob man Regelungen, die für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen gelten, die grenzüberschreitende wirtschaftliche Betätigung aber im Vergleich zur rein innerstaatlichen Wirtschaftstätigkeit benachteiligen, als einen Fall der Diskriminierung ansieht oder aber von einer Beschränkung ausgeht.

e. Rechtfertigung des Eingriffs

Nicht jeder Eingriff in eine Grundfreiheit stellt auch einen Verstoß gegen das Unionsrecht dar. Vielmehr liegt ein solcher Verstoß nicht vor, wenn ein Rechtfertigungsgrund eingreift¹¹² und sich der Eingriff als verhältnismäßig darstellt.

Neben den geschriebenen Rechtfertigungsgründen, d.h. solchen die im AEUV schriftlich niedergelegt sind (z.B. Art. 52 Abs. 1 AEUV), existieren auch ungeschriebene Rechtfertigungsgründe¹¹³.

aa. Geschriebene Rechtfertigungsgründe

Die geschriebenen Rechtfertigungsgründe spielen in den Entscheidungen des EuGH, die die direkten Steuern betreffen, eine zu vernachlässigende Rolle¹¹⁴.

¹¹² Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (60).

¹¹³ EuGH, Urteil v. 20.02.1979 – C-120/78, Slg. 1979, I-649, Rdnr. 8 – Rewe-Zentral AG; siehe hierzu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 330-332.

¹¹⁴ Cordewener/Dahlberg/Pistone u.a. ET 2004, 218 (218); Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 77.

Dies hängt unter anderem damit zusammen, dass sich die geschriebenen Rechtfertigungsgründe – anders als die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe¹¹⁵ – nicht auf sämtliche Grundfreiheiten anwenden lassen. Dies ergibt sich aus ihrer systematischen Stellung innerhalb des AEUV.

Vor allem aber gibt es kaum geschriebene Rechtfertigungsgründe, die sich auf das Steuerrecht beziehen. Allein Art. 65 Abs. 1 lit. a und b AEUV enthalten Bestimmungen, die den gesetzgeberischen Spielraum der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts betreffen. Sie werden aber – wie alle geschriebenen Rechtfertigungsgründe – vom EuGH eng ausgelegt¹¹⁶. Außerdem wird ihre Bedeutung durch Art. 65 Abs. 3 AEUV relativiert.

bb. Ungeschriebene Rechtfertigungsgründe

Während die geschriebenen Rechtfertigungsgründe auf dem Gebiet des Steuerrechts eine geringfügige Rolle spielen, sind die ungeschriebenen Rechtfertigungsgründe von erheblicher Bedeutung. Sie erlauben Eingriffe aufgrund zwingender Erfordernisse des Allgemeinwohls¹¹⁷. Der Eingriff ist allerdings nur dann zulässig, wenn er verhältnismäßig ist¹¹⁸.

Der EuGH hat sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit der Frage beschäftigt, welche Rechtfertigungsgründe anzuerkennen sind¹¹⁹. Sofern sie für die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht von Bedeutung sind, wird im weiteren Verlauf der Untersuchungen auf sie eingegangen.

¹¹⁵ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 132.

¹¹⁶ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 59.

¹¹⁷ Siehe hierzu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 60-67, Generalanwalt Léger, Schlussanträge v. 22.11.1994 – C-279/93, Slg. 1995, I-228, Rdnr. 47 – Schumacker.

¹¹⁸ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 139.

¹¹⁹ Ein Überblick über die anerkannten Rechtfertigungsgründe findet sich bei Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (60-64) sowie bei Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage 2009, Rn. 77; siehe auch Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 4, Rn. 96-104.

cc. Nachweis für das Vorliegen eines Rechtfertigungsgrundes

Der EuGH verlangt von den Mitgliedstaaten, dass sie den Nachweis dafür erbringen, dass die fragliche Regelung aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt ist. Gelingt ihnen dieser Nachweis nicht, so nimmt der EuGH einen Verstoß gegen das Unionsrecht an¹²⁰.

Dem Standpunkt des EuGH ist zuzustimmen, da die Grundfreiheiten so besser vor einschränkenden Maßnahmen durch die Mitgliedstaaten geschützt sind und so die größtmögliche Wirksamkeit entfalten.

dd. Verhältnismäßigkeit des Eingriffs

Greift ein Rechtfertigungsgrund ein, so liegt ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit nur dann nicht vor, wenn der Eingriff verhältnismäßig ist¹²¹.

Ein Eingriff stellt sich als verhältnismäßig dar, wenn er geeignet, erforderlich und angemessen ist¹²². Zwar prüft der EuGH nicht immer alle drei Voraussetzungen¹²³, dies hängt aber damit zusammen, dass sich der Gerichtshof grundsätzlich nur mit denjenigen Argumenten auseinandersetzt, die von den Parteien vorgetragen werden¹²⁴.

(a) Erforderlichkeit

Dem nationalen Gesetzgeber steht nach Ansicht des EuGH keine Einschätzungs- bzw. Beurteilungsprärogative hinsichtlich der Frage zu, ob

¹²⁰ *EuGH*, Urteil v. 23.02.2006 – C-471/04, Slg. 2006, I-2107, Rdnr. 46 – Keller Holding GmbH.

¹²¹ *Rupp*, in: *Rupp/Knies/Ott u.a.*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 772.

¹²² *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 92; *Fischer*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001, S. 126; *Reimer*, in: *Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (64).

¹²³ *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 176.

¹²⁴ *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 13, Rn. 20.

eine Maßnahme erforderlich ist¹²⁵. Dieser Auffassung ist zuzustimmen, da anderenfalls die Gefahr besteht, dass die Mitgliedstaaten die Grundfreiheiten über Gebühr einschränken. Das Funktionieren des Binnenmarktes wird nämlich umso stärker gefährdet, je größer der Gestaltungsspielraum der Mitgliedstaaten bei der Einschränkung der Grundfreiheiten ist.

Ob eine Maßnahme erforderlich ist, prüft der EuGH insbesondere anhand eines Vergleichs der nationalen Rechtsvorschriften¹²⁶. Findet er eine Regelung in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, die genauso effektiv aber weniger belastend ist, so verneint er die Erforderlichkeit der Maßnahme.

Außerdem berücksichtigt der EuGH, im Rahmen der Erforderlichkeitsprüfung, ob der Mitgliedstaat selbst die Regelung für unerlässlich hält. Dies ist nicht der Fall, wenn der Mitgliedstaat den Eingriff in eine Grundfreiheit in einer Situation für notwendig erachtet, bei einem vergleichbaren Sachverhalt aber von einem Eingriff in die Grundfreiheit absieht¹²⁷. In diesem Zusammenhang wird in der Literatur teilweise vom „Anerkennungsprinzip“ gesprochen¹²⁸.

Im Rahmen der Prüfung der Erforderlichkeit berücksichtigt der EuGH auch, dass bei einer grenzüberschreitenden, wirtschaftliche Betätigung regelmäßig sowohl die Rechtsvorschriften des Bestimmungs- als auch des Herkunftslandes einschlägig sind. Ist ein Steuerpflichtiger beispielsweise in seinem Ansässigkeitsstaat zur Buchführung verpflichtet, so stellt sich die Frage, ob eine zusätzliche Buchführung im Quellenstaat erforderlich ist¹²⁹.

¹²⁵ Hey, FR 2008, 1033 (1037).

¹²⁶ Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 84; Reimer, in: Lehner (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (68).

¹²⁷ Siehe hierzu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 499-501; Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 4, Rn. 94; Reimer, FR 2007, 217 (217).

¹²⁸ Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 176. Allerdings wird der Begriff nicht einheitlich verwendet, wie die Ausführungen bei Reimer, FR 2007, 217 zeigen.

¹²⁹ Siehe Reimer, FR 2007, 217 (219).

(b) Angemessenheit

Bejaht der EuGH die Erforderlichkeit einer Maßnahme, so verneint er die Angemessenheit der Regelung nur in Ausnahmefällen. Hier räumt der EuGH den Mitgliedstaaten einen weiten Gestaltungsspielraum ein¹³⁰. Es geht insoweit wohl nur darum, die Maßnahme des Mitgliedstaates auf ihre Vertretbarkeit hin zu untersuchen¹³¹.

ee. Ergebnis

Eingriffe in die Grundfreiheiten können auch dann gerechtfertigt sein, wenn kein geschriebener Rechtfertigungsgrund eingreift. Ist ein vom EuGH anerkannter Rechtfertigungsgrund einschlägig, so ist die Maßnahme des Mitgliedstaates nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn sie verhältnismäßig ist.

f. Vergleich der Grundfreiheiten mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG)

Die Formulierung des EuGH, wonach ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit vorliegt, wenn „unterschiedliche Vorschriften auf vergleichbare Situationen angewandt werden“ oder wenn „dieselbe Vorschrift auf unterschiedliche Situationen angewandt wird“¹³², erinnert an die Formulierung, welche das BVerfG verwendet, um zu prüfen, ob eine gesetzliche Regelung gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstößt. Danach darf ein Gesetz „weder wesentlich Gleiches willkürlich ungleich, noch wesentlich Ungleiches willkürlich gleich behandeln“¹³³.

¹³⁰ Herdegen, Europarecht, 16. Auflage, 2014, § 14, Rn. 6.

¹³¹ Anders Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 93.

¹³² EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 30 – Schumacker.

¹³³ BVerfG, Urteil v. 16.03.1955 – 2 BvK 1/54, BVerfGE 4, 144 (155).

Es stellt sich daher die Frage, ob nicht der Gleichheitssatz die Rechtsposition der beschränkt Steuerpflichtigen in vergleichbarer Weise schützt wie die Grundfreiheiten.

aa. Der Gleichheitssatz und die beschränkte Einkommensteuerpflicht

Der Gleichheitssatz ist verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten¹³⁴.

Um beurteilen zu können, ob zwischen den Vergleichsgruppen wesentliche Unterschiede bestehen, muss ein Vergleichsmaßstab gefunden werden¹³⁵. Dieser lässt sich Art. 3 Abs. 1 GG selbst nicht entnehmen¹³⁶. Das BVerfG behilft sich damit, dass es den einzelnen Teilrechtsgebieten Prinzipien bzw. Leitideen entnimmt, die es als Konkretisierung des Gleichheitsgebots versteht¹³⁷.

Im Einkommensteuerrecht ist als grundlegendes Prinzip die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anerkannt¹³⁸. Dieses Prinzip besagt, dass nur das disponible Einkommen der Einkommensteuer unterliegt. Disponibel ist der Teil des Einkommens, der nach Abzug der Aufwendungen verbleibt, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen

¹³⁴ BVerfG, Beschluss v.07.10.1980 – 1 BvL 50, 89/79, 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88); Boysen, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Band 1, 6. Auflage, 2012, Art. 3, Rn. 54; Stark, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum Grundgesetz: GG, Band 1, 6. Auflage, 2010, Art. 3, Rn. 11.

¹³⁵ Stark, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum Grundgesetz: GG, Band 1, 6. Auflage, 2010, Art. 3, Rn. 14.

¹³⁶ Stark, in: v. Mangoldt/Klein/Starck, Kommentar zum Grundgesetz: GG, Band 1, 6. Auflage, 2010, Art. 3, Rn. 15.

¹³⁷ Boysen, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Band 1, 6. Auflage, 2012, Art. 3, Rn. 17; Liebing, Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union, 2004, S. 99.

¹³⁸ Boysen, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Band 1, 6. Auflage, 2012, Art. 3, Rn. 17.

kann¹³⁹. Zwangsläufige Aufwendungen sind zum einen solche, die mit den erzielten steuerpflichtigen Einnahmen im Zusammenhang stehen. Sie werden, je nachdem ob Überschuss- (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) oder Gewinneinkünfte (§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) vorliegen, als Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG) bzw. Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG) bezeichnet. Zu den Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige nicht entziehen kann, gehören aber auch private Aufwendungen, wie etwa die Beiträge zur Krankenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, Nr. 3a EStG).

Weicht der Gesetzgeber vom Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab, so muss er hierfür einen sachlich einleuchtenden Grund haben. Da auch die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit aufbaut¹⁴⁰, müssen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige dem Grunde nach gleich besteuert werden. Wird von diesem Grundsatz abgewichen, so bedarf es einer Rechtfertigung. Beispielsweise wird die Durchbrechung des subjektiven Nettoprinzips bei beschränkt Steuerpflichtigen damit begründet, dass der Ansässigkeitsstaat die privaten Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigt¹⁴¹.

bb. Unterschiede zu den Grundfreiheiten

(1.) Vorliegen einer Ungleichbehandlung

Ob eine Ungleichbehandlung vorliegt, wird bei Art. 3 Abs. 1 GG anhand eines Vergleichs von Personengruppen ermittelt¹⁴². Dagegen ist bei den Grundfreiheiten anhand eines Vergleichspaares zu prüfen, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Der Unterschied rührt daher, dass es sich bei den Grundfreiheiten um Individualrechte handelt.

Die Konsequenzen, die sich hieraus ergeben, sind weitreichend: Art. 3 Abs. 1 GG verlangt nur, dass im Regelfall eine Gleichbehandlung erfolgt.

¹³⁹ Siehe hierzu *Jakob*, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 11.

¹⁴⁰ *Hey*, in: *Gassner/Lang/Lechner* u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 15 (31).

¹⁴¹ *BVerfG*, Beschluss v. 12.10.1976 1 – BvR 2328/73; BVerfGE 43, 1 (9).

¹⁴² *Boysen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Band 1, 6. Auflage, 2012, Art. 3, Rn. 16.

Kommt es in einem außergewöhnlichen Fall zu einer Ungleichbehandlung, so stellt dies keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz dar¹⁴³. Die Grundfreiheiten verlangen dagegen, dass in jedem Einzelfall eine Gleichbehandlung zu erfolgen hat. Aus diesem Grund liegt auch dann ein Eingriff in eine Grundfreiheit vor, wenn eine Regelung in einer Fallkonstellation begünstigend wirkt, im konkreten Fall jedoch zu einer Belastung führt¹⁴⁴. So kann beispielsweise ein pauschaler Steuersatz für den beschränkt Steuerpflichtigen vorteilhaft sein. Dies ist der Fall, wenn der pauschale Steuersatz zu einer Steuerbelastung führt, die niedriger ist, als diejenige, die sich nach dem linear-progressiven Tarif ergibt. Dieser Umstand ändert aber nichts daran, dass eine Ungleichbehandlung angenommen wird, wenn die Steuerbelastung durch die Anwendung des pauschalen Steuersatzes höher ist¹⁴⁵.

(2.) Der Prüfungsrahmen

Zu beachten ist auch, dass der Prüfungsrahmen unterschiedlich ist. Während eine Ungleichbehandlung bei Art. 3 Abs. 1 GG nicht angenommen wird, wenn nachteilige Regelungen durch positiv wirkende Regelungen kompensiert werden¹⁴⁶, wird ein solcher Ausgleich nicht berücksichtigt, wenn es um die Frage geht, ob in eine Grundfreiheit eingegriffen wird¹⁴⁷. Hier werden andere Vorschriften nur im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung berücksichtigt, sofern zwischen mehreren Regelungen ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang besteht (sog. Kohärenz).

¹⁴³ Siehe hierzu *BVerfG*, Beschluss v. 12.10.1976 1 – BvR 2328/73; *BVerfGE* 43, 1 (11).

¹⁴⁴ Anders *BVerfG*, Beschluss v. 24.09.1965 – BvR 228/65, *BVerfGE* 19, 119 (124) zu Art. 3 GG.

¹⁴⁵ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 18, 20, 54 – Gerritse.

¹⁴⁶ Siehe *BVerfG*, Beschluss v. 12.10.1976 1 – BvR 2328/73; *BVerfGE* 43, 1 (10 f.).

¹⁴⁷ Siehe hierzu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 461 f.

(3.) Rechtfertigung der Ungleichbehandlung

Erhebliche Unterschiede bestehen vor allem aber bei der Frage, ob die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. So liegt bereits dann kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor, wenn sich ein sachlich vernünftiger Grund für eine Ungleichbehandlung finden lässt. So stellt beispielsweise die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Quellenstaat keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG dar, weil diese Umstände ausschließlich und hinreichend in ihrem Wohnsitzstaat berücksichtigt werden¹⁴⁸.

Ganz anders liegen die Dinge, wenn es um die Rechtfertigung eines Eingriffs in eine Grundfreiheit geht. Der EuGH betont insoweit, dass die Mitgliedstaaten ihre gesetzgeberischen Befugnisse, unter Wahrung des Unionsrechts, ausüben müssen¹⁴⁹. Gesetzliche Differenzierungen sind daher den Mitgliedstaaten nur dann erlaubt, wenn sie zu keinem Verstoß gegen die Grundfreiheiten führen¹⁵⁰. Gefährdet also eine Ungleichbehandlung das Funktionieren des Binnenmarktes, so ist dies grundsätzlich nicht erlaubt. Nur in den Fällen, in denen der EuGH einen Rechtfertigungsgrund anerkennt, liegt kein Verstoß gegen eine Grundfreiheit vor.

cc. Gemeinsamkeiten

Ob Art. 3 Abs. 1 GG ein Gleichbehandlungsverbot enthält, ist umstritten¹⁵¹. Eine ähnliche Problematik besteht bei den Grundfreiheiten, da das Beschränkungsverbot als Gleichbehandlungsverbot angesehen werden kann; dessen Umfang und Bedeutung sind ebenfalls nicht vollständig geklärt¹⁵².

¹⁴⁸ BVerfG, Beschluss v. 24.09.1965 – BvR 228/65, BVerfGE 19, 119 (124); ähnlich BVerfG, Beschluss v. 12.10.1976 – BvR 2328/73, BVerfGE 43, 1 (10); siehe auch *Eckhoff*, in: *Birk* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 501 (533).

¹⁴⁹ EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 21 – Schumacker.

¹⁵⁰ *Ebling*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Losebl. (Stand: Februar 2012), § 1 EStG, Rn. 126 f.

¹⁵¹ *Boysen*, in: von Münch/Kunig, Grundgesetz, Band 1, 6. Auflage, 2012, Art. 3, Rn. 64.

¹⁵² Siehe hierzu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 843 f.

Die Frage nach dem Gleichbehandlungsverbot stellt sich beispielsweise, wenn es darum geht, ob die Mitgliedstaaten verpflichtet sind die Doppelbesteuerung zu verhindern. Schließlich wirkt es sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit aus, wenn Steuerpflichtige im Ausland bereits Einkommensteuer bezahlt haben. Wer diese Steuerpflichtige so behandelt wie diejenigen, die eine derartige Steuerbelastung nicht zu tragen haben, behandelt beide Gruppen gleich, obwohl sich die Situation der Vergleichsgruppen unterscheidet.

dd. Ergebnis

Die Grundfreiheiten schränken – in ihrem Anwendungsbereich – den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum in weit größerem Maße ein, als dies durch den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) der Fall ist. Als Individualrechte stellen sie sicher, dass die Gleichbehandlung auch in atypischen Fällen gewährleistet ist. Sie verbieten daher Pauschalisierungen und Typisierungen, sofern diese für beschränkt Steuerpflichtige von Nachteil sind. Einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz lehnt das BVerfG bereits dann ab, wenn die Ungleichbehandlung aufgrund eines sachlich vernünftigen Grundes als vertretbar erscheint. Der EuGH hingegen berücksichtigt lediglich die Gründe, die den Gesetzgeber zu der fraglichen Regelung bewogen haben. Er akzeptiert die Begründung der Ungleichbehandlung allerdings grundsätzlich nur dann, wenn diese zu keiner Beeinträchtigung des Binnenmarktes führt. Etwas anderes gilt nur dann, wenn zwingende Gründe des Allgemeinwohls die Ungleichbehandlung erforderlich machen. Wann dies der Fall ist, bestimmt der EuGH und nicht der nationale Gesetzgeber.

Andererseits haben die Grundfreiheiten im Vergleich zum Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) einen viel engeren Anwendungsbereich. Sie sind nur anwendbar, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. Diese Voraussetzung gilt für Art. 3 Abs. 1 GG nicht.

Schließlich bleibt festzuhalten, dass die Grundfreiheiten nur vor Benachteiligungen schützen. Sie verbieten keine Bevorzugung derjenigen, die durch die Grundfreiheiten geschützt werden¹⁵³.

3. Der Einfluss des allgemeinen Diskriminierungsverbots (Art. 18 UAbs. 1 AEUV)

a. Allgemeines

aa. Schutzbereich

Unbeschadet besonderer Bestimmungen der Verträge ist in ihrem Anwendungsbereich jede Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit verboten (Art. 18 UAbs. 1 AEUV). Verboten sind sowohl „offene“ als auch „versteckte“ Diskriminierungen¹⁵⁴.

Eine offene Diskriminierung liegt vor, wenn eine Regelung ausdrücklich an das Tatbestandsmerkmal „Staatsangehörigkeit“ differenzierend anknüpft. Dagegen ist die Diskriminierung versteckt, wenn eine Vorschrift durch die Anwendung anderer Unterscheidungsmerkmale die gleiche Differenzierung bewirkt.

Die Vorschrift des Art. 18 UAbs. 1 AEUV ist im Zusammenhang mit Art. 20 AEUV zu sehen, der die Unionsbürgerschaft regelt. Gemäß Art. 20 Abs. 2 S. 1 AEUV haben alle Unionsbürger die in den Verträgen vorgesehenen Rechte und Pflichten. Hierzu gehört gemäß Art. 20 Abs. 2 S. 2 lit. a AEUV die Möglichkeit, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten aufzuhalten. Maßnahmen der Mitgliedstaaten, die die Ausübung dieses Rechts beeinträchtigen, sind grundsätzlich verboten¹⁵⁵.

¹⁵³ *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: August 201), § 49, A 948.

¹⁵⁴ *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2005, § 14, Rn 1.

¹⁵⁵ *EuGH*, Urteil v.12.07.2005 – C-403/03, Slg. 2005, I-6421, Rdnr. 18 – Schempp.

Das allgemeine Diskriminierungsverbot greift allerdings nur dann ein, wenn kein spezielleres Differenzierungsverbot einschlägig ist¹⁵⁶. Ist also der Schutzbereich einer Grundfreiheit eröffnet, so tritt das allgemeine Diskriminierungsverbot zurück.

Von Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 AEUV wird nicht nur derjenige geschützt, der sich in einem anderen Mitgliedstaat aufhält. Geschützt wird nach Ansicht des EuGH auch der geschiedene Ehepartner, der in seinem Ansässigkeitsstaat bleibt¹⁵⁷. Diese Auffassung des EuGH ist verständlich, bedenkt man, dass nachteilige Folgen, die den (geschiedenen) Ehepartner betreffen, auch mittelbar den Partner tangieren können. Werden beispielsweise Unterhaltszahlungen an den, in einem anderen Mitgliedstaat wohnenden, geschiedenen Ehegatten steuerlich nicht anerkannt, so wird der Unterhaltsverpflichtete versuchen, den Unterhaltsberechtigten davon abzuhalten, ins Ausland zu ziehen.

bb. Rechtfertigung des Eingriffs

Die Rechte als Unionsbürger werden nicht schrankenlos gewährt. Zum einen wird der Umfang der Rechte durch das Primärrecht sowie das Sekundärrecht bestimmt (vgl. Art. 21 Abs. 2 AEUV a.E.). Zum anderen können Ungleichbehandlungen gerechtfertigt sein. Eingriffe können also auch hier aufgrund des Eingreifens eines Rechtfertigungsgrundes erlaubt sein¹⁵⁸.

¹⁵⁶ Generalanwalt *Colomer*, Schlussanträge v. 05.04.2001 – C-55/00, Slg. 2001, I-415, Rdnr. 15 – Gottardo; *Streinz*, Europarecht, 9. Auflage, 2012, Rn. 799; *Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 2005, § 14, Rn 3.

¹⁵⁷ *EuGH*, Urteil v.12.07.2005 – C-403/03, Slg. 2005, I-6421, Rdnr. 23 – Schempp.

¹⁵⁸ *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 355.

b. Bedeutung für die beschränkte Einkommensteuerpflicht

Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 2 S. 2 lit. a AEUV verbietet es den Mitgliedstaaten an den Aufenthalt im Inland negative Folgen zu knüpfen.

Die beschränkte Einkommensteuerpflicht besteht nicht aufgrund eines Aufenthalts im Inland. Sie ist eine Folge des Umstands, dass im Inland Einkünfte erzielt werden. Aus diesem Grund hat das allgemeine Diskriminierungsverbot für die Besteuerung der beschränkt einkommensteuerpflichtigen Unionsbürger regelmäßig keine Bedeutung¹⁵⁹. Etwas anderes gilt nur dann, wenn eine Vorschrift an den Aufenthaltsort anknüpft. Dies ist etwa bei § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG (i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG) der Fall, da die Vorschrift voraussetzt, dass der Ehegatte seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat und folglich in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG)¹⁶⁰.

c. Ergebnis

Die Arbeitnehmer-, Dienstleistungs-, Niederlassungs- und die Kapitalverkehrsfreiheit stellen sicher, dass die beruflich erzielten Einkünfte der beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürger nicht höher besteuert werden als diejenigen der unbeschränkt Steuerpflichtigen. Allerdings gilt dies nicht uneingeschränkt. Sofern der beschränkt einkommensteuerpflichtige Unionsbürger Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a EStG erzielt, greift keine Grundfreiheit ein¹⁶¹.

Sind die Grundfreiheiten nicht anwendbar, so kann das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 AEUV) eingreifen. Letzteres hat im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht allerdings nur dann Bedeutung, wenn eine Steuervorschrift danach differenziert, wo jemand ansässig ist.

¹⁵⁹ Anders wohl *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 348.

¹⁶⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.07.2005 – C-403/03, Slg. 2005, I-6421 – Schempp.

¹⁶¹ Siehe hierzu S. 20.

Dies ist bezüglich der inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a EStG nicht der Fall.

4. Die Vorgaben des Beihilferechts

a. Allgemeines

Das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV will Wettbewerbsverfälschungen verhindern, die dadurch drohen, dass bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige staatliche Beihilfen erhalten. Das Verbot greift allerdings nur ein, soweit der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird.

Nach dem Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV ist die Vorschrift nur anwendbar, wenn Unternehmen Beihilfen erhalten. Man könnte daher vermuten, dass die Vorschrift nur für juristische Personen und Personengesellschaften, nicht aber für natürliche Personen gilt. Eine solche Annahme ist jedoch unzutreffend, da der Unternehmensbegriff funktional zu verstehen ist: Jede, eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende, Einheit fällt unter den Unternehmensbegriff¹⁶². Eine Tätigkeit ist als wirtschaftlich anzusehen, wenn sie dazu dient, auf einem bestimmten Markt Waren oder Dienstleistungen anzubieten¹⁶³. Da Arbeitnehmer keine Waren und Dienstleistungen auf dem Markt anbieten, können sie nicht Unternehmer im Sinne des AEUV sein¹⁶⁴. Ein Unternehmen liegt hingegen vor, wenn eine natürliche Person gewerblich, landwirtschaftlich oder selbständig tätig ist.

¹⁶² *Bär-Bouyssi re*, in: *Schwarze* (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Auflage, 2012, Art. 107 AEUV, Rn 24.

¹⁶³ *Von Wallenberg/Schütte*, in: *Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Oktober 2011), Art. 107 AEUV, Rn. 39.

¹⁶⁴ *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 1113.

b. Die Bedeutung des Beihilferechts für die beschränkte Steuerpflicht

Es ist allgemein anerkannt, dass auch Steuerentlastungen Beihilfen sind¹⁶⁵. Schließlich macht es wirtschaftlich betrachtet keinen Unterschied, ob einem Unternehmen Steuern erstattet werden, oder das Unternehmen eine Steuer von Anfang an nicht zahlen muss. Sofern die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht also Steuererleichterungen vorsehen, können verbotene Beihilferegeln vorliegen. Dies ist beispielsweise von Bedeutung für das Steuerabzugsverfahren, das grundsätzlich eine abgeltende Wirkung hat (§ 50a Abs. 1 i.V.m. § 50 Abs. 2 S. 1 EStG). Sofern die sich gemäß § 50a Abs. 2 EStG ergebende Steuerbelastung niedriger ist als diejenige, die sich nach den allgemeinen Steuervorschriften ergibt, könnte eine Beihilfe vorliegen.

aa. Selektivität der Begünstigung

Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet allerdings nur solche Regelungen, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen, also selektiv wirken¹⁶⁶.

Steuerliche Vorschriften, die für alle Steuerpflichtigen gleichermaßen gelten, also Teil eines allgemeinen Steuersystems sind, können daher keine Beihilfen darstellen¹⁶⁷. Weicht eine Vorschrift hingegen von den allgemeinen Regeln des Steuerrechts ab, so kann eine selektive Maßnahme vorliegen¹⁶⁸.

¹⁶⁵ Grube, DStZ 2007, 371 (375); Haratsch/Koenig/Pechtstein, Europarecht, 9. Auflage 2014, Rn. 1191; Lang, ÖStZ 2011, 593 (593); von Wallenberg/Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Oktober 2011), Art. 107 AEUV, Rn. 28.

¹⁶⁶ Classen, in: Oppermann/Classen/Nettesheim, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 21, Rn. 10; Haratsch/Koenig/Pechtstein, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 1205; von Wallenberg/Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Oktober 2011), Art. 107 AEUV, Rn. 41.

¹⁶⁷ Englisch, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 4, Rn. 117; Grube, DStZ, 2007, 371 (376); Lang, ÖStZ 2011, 593 (594).

¹⁶⁸ Ismer/Karch, IStR 2014, 130 (132).

Im Einkommensteuerrecht enthalten die Vorschriften, die die beschränkte Einkommensteuerpflicht normieren, Abweichungen von den allgemeinen Besteuerungsregeln, was für eine selektive Wirkung spricht. Andererseits scheint der Wortlaut des Art. 107 Abs. 1 AEUV gegen die Selektivität zu sprechen, da die Norm nur solche Regelungen verbietet, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen. Die beschränkt Steuerpflichtigen sind aber keine einheitliche Gruppe. Es kann sich hierbei um Musiker, Selbständige oder Gewerbetreibende handeln.

Man muss allerdings berücksichtigen, dass alle beschränkt Steuerpflichtigen grenzüberschreitend tätig sind. Sie exportieren Ware oder Dienstleistungen in die Bundesrepublik Deutschland. Dieses Merkmal macht diese Gruppe von den sonstigen Unternehmen abgrenzbar. Schließlich bieten die anderen Unternehmen ihre Produkte und Dienstleistungen auf dem Markt an, in dem sie ansässig sind.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass Vorschriften, die nur beschränkt Steuerpflichtige betreffen, selektive Regelungen darstellen.

bb. Gefahr der Wettbewerbsverfälschung

Damit das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV zur Anwendung käme, müssten die Vorschriften, die beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu den unbeschränkt Steuerpflichtigen begünstigen, zu einer Wettbewerbsverfälschung führen bzw. müsste die Gefahr einer Wettbewerbsverfälschung drohen. Diese Voraussetzung liegt vor, wenn die Beihilfe die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern stärkt¹⁶⁹.

Unterliegen Unternehmen mit Sitz im Ausland einer niedrigeren Besteuerung, so können sie, im Vergleich zu den in Inland ansässigen Unternehmen, eine höhere Gewinnmarge erzielen, wenn sie eine Leistung oder ein Produkt zum gleichen Preis anbieten. Es ist daher offensichtlich, dass eine

¹⁶⁹ Frenz, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Vergaberecht, 2007, Rn. 698; siehe auch *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, S.17.

unterschiedliche, steuerliche Belastung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zu einer Wettbewerbsverfälschung führen kann.

cc. Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten

Art. 107 Abs. 1 AEUV setzt zusätzlich voraus, dass durch die Begünstigung der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigt wird. Dieses Kriterium ist dann nicht erfüllt, wenn sich die Wirkung einer Beihilfe auf das Gebiet eines Mitgliedstaates beschränkt¹⁷⁰.

Nun könnte man meinen, dass Steuererleichterungen für beschränkt Steuerpflichtige den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht behindern, sondern dieser Handel vielmehr sogar gefördert wird. Schließlich wird die rechtliche Position von Unternehmen gestärkt, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind.

Die Stärkung der genannten Unternehmen führt allerdings dazu, dass es für andere Unternehmen schwieriger wird mit diesen Unternehmen auf ihrem Heimatmarkt zu konkurrieren. Erstgenannte können nämlich die in der Bundesrepublik erzielten Gewinne zur Quersubventionierung ihrer Produkte im Heimatstaat benutzen.

dd. Ergebnis

Sofern die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht die beschränkt steuerpflichtigen Unternehmer im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen bevorzugen, liegt ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV vor. Eine Ausnahme i.S.v. Art. 107 Abs. 2, 3 AEUV greift nicht ein.

¹⁷⁰ Von Wallenberg/Schütte, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: Oktober 2011), Art. 107 AEUV, Rn. 76.

Allerdings ist fraglich, ob man auch solche Vorschriften am Beihilfeverbot messen kann, die für den beschränkt Steuerpflichtigen nicht in jedem Fall eine Begünstigung bereithalten. So ist das Steuerabzugsverfahren für den beschränkt Steuerpflichtigen vorteilhaft, wenn die hieraus resultierende Steuerbelastung niedriger ist als diejenige, die sich nach den allgemeinen Vorschriften ergibt. Die Steuerbelastung kann aber auch höher sein. Stellt man hier auf den Einzelfall ab, so wird man eher das Vorliegen einer Beihilfe bejahen, als wenn man die Regelung abstrakt betrachtet. Auf diese Problematik wird noch einzugehen sein.

Das Beihilfeverbot unterscheidet sich jedenfalls in einem wesentlichen Punkt von dem, in den Grundfreiheiten enthaltenen, Diskriminierungsverbot: Das Beihilfeverbot lässt, anders als die Grundfreiheiten, eine Benachteiligung der eigenen Angehörigen nicht zu (sog. Inländerdiskriminierung)¹⁷¹. Hierdurch ergibt sich für den nationalen Gesetzgeber ein Konflikt. Aufgrund der Grundfreiheiten darf er beschränkt Steuerpflichtige nicht schlechter stellen als unbeschränkt Steuerpflichtige. Er darf erstere aber auch nicht bevorzugen.

Das Beihilferecht weist, im Vergleich zu den Grundfreiheiten, noch eine weitere Besonderheit auf: Es enthält auf sekundärrechtlicher Ebene eine Bagatellgrenze (vgl. Art. 2 VO 1998/2006/EG). Die Bagatellgrenze bewirkt, dass geringfügige Beihilfen als mit dem Unionsrecht vereinbar angesehen werden. Sie greift aber nur ein, wenn eine sog. transparente Beihilfe vorliegt. Eine Beihilfe ist nur dann transparent, wenn sich ihr Bruttosubventionsäquivalent im Voraus genau berechnen lässt (Art. 2 Abs. 4 VO 1998/2006/EG). Dies ist bei steuerlichen Beihilfen regelmäßig nicht der Fall. Jedenfalls sehen die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht keinen festen Betrag vor, bis zu dem die steuerliche Begünstigung erlaubt ist. So kann beispielsweise die Anwendung eines festen Steuersatzes (z.B. § 50a Abs. 2 EStG) zu einem Steuervorteil in Millionenhöhe führen.

¹⁷¹ Näher zur Inländerdiskriminierung *Classen*, in: *Oppermann/Classen/Nettesheim*, Europarecht, 6. Auflage, 2014, § 22, Rn. 13; *Haratsch/Koenig/Pechstein*, Europarecht, 9. Auflage, 2014, Rn. 734.

Aus diesem Grund hat die Bagatellgrenze für die Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht mit dem Unionsrecht keine Bedeutung.

5. Wichtige Vorschriften des Sekundärrechts

a. Allgemeines

Als sekundäres Unionsrecht bezeichnet man diejenigen Rechtsakte der Unionsorgane, die aufgrund der Verträge oder aufgrund einer Ermächtigung durch einen anderen Rechtsakt erlassen worden sind¹⁷².

Ist sekundäres Unionsrecht anwendbar, so muss das nationale Recht mit diesem vereinbar sein. Auf das Primärrecht ist also nur dann abzustellen, wenn Sekundärrecht nicht anwendbar ist oder keine abschließende Regelung enthält¹⁷³.

b. Überblick

Sekundäres Unionsrecht auf dem Gebiet der direkten Steuern besteht nur vereinzelt¹⁷⁴. Schwerpunktmäßig handelt es sich um Regelungen, die die Körperschaftsteuer betreffen¹⁷⁵.

¹⁷² Herdegen, Europarecht, 16. Auflage, 2014, § 8, Rn. 34; Nettesheim, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: August 2012), Art. 288 AEUV, Rn. 30.

¹⁷³ Eckhoff, in: Birk (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 461 (469).

¹⁷⁴ Hidien, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: August 201), § 49, A 980 f.; Kokott/Ost, EuZW 2011, 496 (497).

¹⁷⁵ Richtlinie 2011/96/EU über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (sog. Mutter-Tochter-Richtlinie); Richtlinie 2009/133/EG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (sog. Fusionsrichtlinie); Richtlinie 2003/49/EG über eine gemeinsame Steuerregelung für Zahlungen von Zinsen und Lizenzen zwischen verbundenen Unternehmen verschiedener Mitgliedstaaten (sog. Zinsrichtlinie).

c. Verfahrensvorschriften

aa. Überblick

Soweit das Sekundärrecht Berührungen zur Einkommensteuer aufweist, geht es in der überwiegenden Zahl der Rechtsakte um Regelungen, die sich mit dem Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden der Mitgliedstaaten oder deren Zusammenarbeit befassen. In diesem Zusammenhang sind die Richtlinien 2003/48/EG, 2011/16/EU sowie 2010/24/EU zu nennen.

Während die Richtlinie 2003/48/EG sicherstellen will, dass die im Ausland erzielten Zinseinkünfte im Ansässigkeitsstaat effektiv besteuert werden können (Art. 1 Abs. 1 Richtlinie 2003/48/EG), befasst sich die Richtlinie 2011/16/EU allgemein mit dem Informationsaustausch der Finanzbehörden (Art. 1 Abs. 1 Richtlinie 2011/16/EU). Die Richtlinie 2011/16/EU sieht u.a. einen automatischen Informationsaustausch vor. Danach muss der Quellenstaat den Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen darüber informieren, dass der Steuerpflichtige im Quellenstaat bestimmte, in der Richtlinie genannte, Einkünfte erzielt hat (Art. 8 Abs. 1 Richtlinie 2011/16/EU).

Die Richtlinie 2010/24/EU schließlich legt u.a. die Regeln fest, nach denen die Mitgliedstaaten einander Amtshilfe zu leisten haben, um in einem Mitgliedstaat die Beitreibung von Steuerforderungen sicherzustellen, die in einem anderen Mitgliedstaat entstanden sind (Art. 1 i.V.m. Art. 2 Abs. 1 lit. a Richtlinie 2010/24/EU).

bb. Bedeutung für die beschränkte Steuerpflicht

Erfährt das zuständige Finanzamt aufgrund des automatischen Informationsaustauschs von Einkünften, die der beschränkt Steuerpflichtige im Inland erzielt hat, und kann es den Anspruch mit Hilfe der Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU) durchsetzen, so stellt sich die Frage, ob das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG noch erforderlich ist, um die Durchsetzung des Steueranspruchs gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen durchzusetzen. Verneint man die Erforderlichkeit der Maßnahme, so

lässt sich das Steuerabzugsverfahren aufgrund der fehlenden Verhältnismäßigkeit nicht rechtfertigen.

cc. Ergebnis

Die Richtlinien 2011/16/EU und 2010/24/EU haben Bedeutung für das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG. Sie stellen dessen Erforderlichkeit infrage.

d. Materielle Regelungen

Materielle Regelungen, die die beschränkte Steuerpflicht betreffen, enthalten die Verordnung 492/2011/EU über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Europäischen Union¹⁷⁶ sowie die Verordnung 883/2004/EG zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit¹⁷⁷.

aa. Verordnung 492/2011/EU über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer innerhalb der Europäischen Union

Gemäß Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU hat ein Arbeitnehmer, der Staatsangehöriger eines Mitgliedstaates ist, im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates Anspruch auf die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen wie die inländischen Arbeitnehmer¹⁷⁸.

Nach Erwägungsgrund 6 der VO 492/2011/EU erstreckt sich die Gleichbehandlung insbesondere auf alles, was mit der eigentlichen Ausübung einer Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis im Zusammenhang steht.

¹⁷⁶ Die VO 492/2011/EU hebt die Verordnung 1612/68/EWG auf, Art. 41 VO 492/2011/EU.

¹⁷⁷ Die VO 883/2004/EG hebt die VO 1408/71/EWG auf, vgl. Erwägungsgrund 44 VO 883/2004/EG. Die VO 987/2009/EG enthält die Modalitäten zur Durchführung der Verordnung 883/2004/EG.

¹⁷⁸ Steinmeyer, in: *Fuchs* (Hrsg.), *Europäisches Sozialrecht*, 6. Auflage, 2013, VO 492/2011, Art. 7, Rn. 1.

Knüpfen also Gesetze an die Arbeitnehmereigenschaft an, so dürfen sie keine Unterscheidungen treffen, die die Freizügigkeit der Arbeitnehmer einschränken¹⁷⁹.

bb. Verordnung 883/2004/EG zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit

Die Verordnung 883/2004/EG dient der Koordinierung der nationalen Sozialversicherungssysteme¹⁸⁰. Sie regelt unter anderem, welcher Staat Kindergeld zu zahlen hat (vgl. Art. 67, 68 Verordnung 883/2004/EG). Schließlich handelt es sich beim Kindergeld um eine Familienleistung i.S.v. Art. 1 lit. z VO 883/2004/EG.

Die Verordnung hat damit Bedeutung für die Frage, ob die Bundesrepublik Deutschland fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen den sich aus § 62 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG ergebenden Anspruch auf Kindergeld gemäß § 65 Abs. 1 S. 1 Alt. 1 EStG verweigern darf.

Die Verordnung kann auch Bedeutung für die Frage haben, ob beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf den Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) haben. Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass der Kinderfreibetrag als Familienleistung i.S.v. Art. 1 lit. z VO 883/2004/EG angesehen wird. Dies ist insofern zweifelhaft, da Familienleistungen eine Geldleistung voraussetzen. Für die Einstufung des Kinderfreibetrags als Familienleistung spricht, dass dem Kinderfreibetrag die gleiche Funktion zukommt wie dem Kindergeld.

cc. Ergebnis

Nur wenige Vorschriften des Sekundärrechts wirken sich auf die materiellen Vorschriften der beschränkten Einkommensteuerpflicht aus. Zu nen-

¹⁷⁹ Vgl. *Steinmeyer*, in: *Fuchs* (Hrsg.), *Europäisches Sozialrecht*, 6. Auflage, 2013, VO 492/2011, Art. 7, Rn. 3; weitergehend offenbar *EuGH*, Urteil v. 16.05.2000 – C-87/99, Slg. 2000, I-3337, Rdnr. 19, 20 – Zurstrassen.

¹⁸⁰ Erwägungsgrund 4 VO 883/2004/EG.

nen sind in diesem Zusammenhang Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU sowie Art. 67, 68 VO 883/2004/EG.

Die meisten Rechtsakte des sekundären Unionsrechts, die einen Berührungspunkt zum Einkommensteuerrecht aufweisen, betreffen die Zusammenarbeit der Finanzbehörden.

III. Zusammenfassung

- Obwohl die Gesetzgebungskompetenz im Einkommensteuerrecht weiterhin grundsätzlich den Mitgliedstaaten zusteht, wirkt sich das Unionsrecht in vielerlei Hinsicht auf die Ausgestaltung der beschränkten Einkommensteuerpflicht aus. Schließlich müssen die Mitgliedstaaten die Vorgaben des Rechts der Europäischen Union beachten und ihre Rechtssysteme so ausgestalten, dass sie mit dem Unionsrecht vereinbar sind. Ist dies nicht der Fall, so ist das nationale Recht nicht anwendbar, da dem Unionsrecht ein sog. Anwendungsvorrang zukommt.
- Die Arbeitnehmer-, Niederlassungs-, Dienstleistungs- und Kapitalverkehrsfreiheit sowie das allgemeine Diskriminierungsverbot, sorgen dafür, dass beschränkt Steuerpflichtige, im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, nicht benachteiligt werden. Nur die Warenverkehrsfreiheit hat für das Einkommensteuerrecht keine Bedeutung, da es sich hierbei nicht um eine Abgabe zollgleicher Wirkung handelt. Eine solche liegt nur vor, wenn die Abgabe aufgrund des Grenzübertritts erhoben wird.
- Ein Eingriff in eine Grundfreiheit oder das allgemeine Diskriminierungsverbot ist nur zulässig, sofern dieser aus einem vom EuGH anerkannten Grund erforderlich ist. Pauschalisierungen und Typisierungen, die beschränkt Steuerpflichtige diskriminieren, kommen als Rechtfertigung nicht in Betracht, da die Grundfreiheiten Individualrechte sind.

- Welche Bedeutung die Grundfreiheiten als Beschränkungsverbote für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen haben, ist unter anderem davon abhängig, wie man den Begriff der Diskriminierung definiert. Ist man der Ansicht, eine Diskriminierung liege nur dann vor, wenn unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige unterschiedlich behandelt werden (Gebot der Inländergleichbehandlung), so liegt eine Beschränkung vor, wenn eine Regelung sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt, die Vorschrift aber bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zu einer höheren Steuerbelastung führt, als dies bei reinen Inlandssachverhalten der Fall ist. Nach dieser Auffassung ist beispielsweise § 4 Abs. 1 S. 3, 4 EStG als eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit anzusehen.

Bedeutung hat das Beschränkungsverbot jedenfalls bezüglich der Frage, ob die Doppelbesteuerung gegen die Grundfreiheiten verstößt. Außerdem hat die Rechtsprechung des EuGH gezeigt, dass das Beschränkungsverbot Einfluss auf das Verfahrensrecht hat.

- Während die Grundfreiheiten die beschränkt Steuerpflichtigen vor Benachteiligungen schützen, verhindert das Beihilferecht deren Besserstellung, sofern eine unternehmerische Betätigung vorliegt. Die Bundesrepublik muss bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen also unionsrechtliche Anforderungen beachten, die sich eigentlich widersprechen. Dies kann ihr nur gelingen, wenn sie unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich gleichbehandelt¹⁸¹.

- Neben den primärrechtlichen Vorgaben ist außerdem das Sekundärrecht zu beachten, wenn es um die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen geht.

Die Harmonisierung ist auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts allerdings noch nicht weit fortgeschritten. Für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen sind lediglich Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU sowie die Verordnung 883/2004/EG zur Koordinierung der Systeme der sozialen Sicherheit von Bedeutung. Außerdem haben die Richtli-

¹⁸¹ Siehe hierzu *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011, S. 19 f.

nien 2011/16/EU und 2010/24/EU Einfluss auf die Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens gemäß § 50a EStG.

- Schließlich dürfen die Vorschriften über die beschränkte Einkommenssteuerpflicht nicht gegen den Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verstoßen. Der Gleichheitssatz weist Parallelen zu dem in den Grundfreiheiten enthaltenen Diskriminierungsverbot auf. Es bestehen jedoch erhebliche Unterschiede.

So beziehen sich die Grundfreiheiten nur auf grenzüberschreitende Sachverhalte innerhalb der Europäischen Union. Ist diese Voraussetzung erfüllt, so muss noch der Schutzbereich einer Grundfreiheit eröffnet sein.

Dies ist regelmäßig der Fall, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger inländische Einkünfte erzielt. Es gibt aber auch Fälle, in denen keine Grundfreiheit eingreift. Eine solche Situation liegt vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte als Abgeordneter oder aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt (§ 49 Abs. 1 Nr. 8, 8a EStG)¹⁸².

Außerdem schützen die Arbeitnehmer-, Dienstleistungs- und Niederlassungsfreiheit nur Unionsbürger.

Im Gegensatz hierzu kennt Art. 3 Abs. 1 GG solche Einschränkungen nicht. Der Gleichheitssatz verbietet ganz allgemein die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen.

Vor allem aber verbietet Art. 3 Abs. 1 GG nicht Pauschalisierungen und Typisierungen, die nur beschränkt Steuerpflichtige betreffen. Ferner liegt ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz nur dann vor, wenn die Steuerbelastung der beschränkt Steuerpflichtigen in der Bundesrepublik insgesamt gesehen höher ist als diejenige, die sich für unbeschränkt Steuerpflichtige ergibt. Vorschriften, die den beschränkt Steuerpflichtigen benachteiligen, können also kompensiert werden, wenn andere Regelungen diese Gruppe begünstigen. Schließlich liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG bereits dann nicht vor, wenn sich für die Ungleichbehandlung ein sachlich vernünftiger Grund finden lässt,

¹⁸² Näher hierzu auf S. 20.

der die Differenzierung rechtfertigt. Insoweit steht dem Gesetzgeber ein Beurteilungsspielraum zu.

Grundsätzlich lassen auch die Grundfreiheiten Ungleichbehandlungen zu, sofern dies aus zwingenden Gründen des Allgemeinwohls erforderlich ist. Um das Funktionieren des Binnenmarktes nicht übermäßig zu beeinträchtigen, gelten insoweit aber innerhalb der Europäischen Union einheitliche Standards, d.h. der nationale Gesetzgeber kann nicht selbst entscheiden, wann diese Voraussetzung erfüllt ist. Es ist die Aufgabe des Europäischen Gerichtshofs zu beurteilen, welche Differenzierungsgründe anzuerkennen sind.

C.

Vereinbarkeit der Vorschriften über die beschränkte Steuerpflicht mit dem Unionsrecht

I. Zulässigkeit der Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht

Das Unionsrecht verbietet keine Differenzierung anhand des Kriteriums der Ansässigkeit. Eine Differenzierung nach der Ansässigkeit beinhaltet nämlich nicht zwangsläufig eine willkürliche Ungleichbehandlung¹⁸³. Dies zeigt auch Art. 65 Abs. 1 lit. a i.V.m. Abs. 3 AEUV. Art. 65 Abs. 1 lit. a AEUV lässt es zu, dass die Mitgliedstaaten Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort unterschiedlich behandeln¹⁸⁴. Absatz 3 der Vorschrift untersagt aber Ungleichbehandlungen, die an den Wohnort anknüpfen, sofern dies zu einer „willkürlichen Diskriminierung“ führt.

Folglich stellt die grundsätzliche Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht keinen Verstoß gegen das Unionsrecht dar¹⁸⁵.

Es stellt sich damit die Frage, wann die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen willkürlich ist. Dies hat der EuGH angenommen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in der Bundesrepublik seine gesamten Einkünfte erzielt. In diesem Fall kann dieser Staat – wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – den Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern.

Willkürlich ist also die Ungleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen, wenn sie sich in einer vergleichbaren Lage befinden¹⁸⁶.

¹⁸³ EuGH, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 35 – Schröder; *Dautzenberg* BB 2000, 2348 (2349); siehe auch *Borgsmidt*, IStR 2007, 802 (805).

¹⁸⁴ *Rupp*, in: *Rupp/Knies/Ott u.a.*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 770.

¹⁸⁵ EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 – Schumacker; *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: August 2011), § 49, A 950; *Kube*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: Dezember 2009), § 50, A 3; *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 215.

II. Beschränkt steuerpflichtige Einkünfte (§ 49 EStG)

1. Inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG)

a. Besteuerungsrecht der Bundesrepublik

Der AUEV enthält keine Vorgaben, welcher Staat welche Einkünfte besteuern kann. Allein dem Völkerrecht ist zu entnehmen, dass die Staaten nicht uneingeschränkt Einkünfte besteuern können, die im Ausland erzielt wurden¹⁸⁷. Daher wird allgemein davon ausgegangen, dass § 49 Abs. 1 EStG nicht gegen das Unionsrecht verstößt¹⁸⁸.

Der Europäische Gerichtshof hat sich bislang nicht explizit mit der Frage beschäftigt, ob § 49 Abs. 1 EStG mit dem Recht der Europäischen Union in Einklang steht. Der EuGH hat aber festgestellt, dass der Ansässigkeitsstaat und der Quellenstaat keine unionsrechtlichen Vorgaben beachten müssen, wenn sie in einem Doppelbesteuerungsabkommen die vom Steuerpflichtigen erzielten Einkünfte untereinander aufteilen¹⁸⁹. Da der EuGH bei seiner Entscheidung davon ausgegangen ist, dass die Einkünfte nach den nationalen Steuervorschriften sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat besteuert werden können, hat er zumindest konkludent zum Ausdruck gebracht, dass der Quellenstaat Einkünfte, die dort erzielt werden, auch besteuern darf.

b. Besteuerung der inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG

aa. Allgemein

Die Anerkennung des Rechts der Bundesrepublik zur Besteuerung der im Inland erzielten Einkünfte besagt aber noch nichts darüber, ob die Bundesrepublik Deutschland bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflich-

¹⁸⁶ *EuGH*, Urteil v. 07.11.2013 – C-322/11, Rdnr. 33-36 – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

¹⁸⁷ Siehe hierzu *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: Juli 2011), § 49, A 100.

¹⁸⁸ *Wied*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Losebl. (Stand: Februar 2012), § 49 EStG, Rn. 19.

¹⁸⁹ *EuGH*, Urteil v. 12.05.1998 – C-336/96, Slg. 1998, I-2793 – Gilly.

tigen nur die Einkünfte berücksichtigen muss, die im Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufgeführt werden. Schließlich können sich aus der fehlenden Steuerpflicht negative Folgen ergeben.

Veräußert beispielsweise ein beschränkt Steuerpflichtiger im Veranlagungszeitraum ein in der Bundesrepublik Deutschland belegenes Grundstück sowie seinen privat genutzten Pkw, den er erst vor wenigen Wochen gekauft hat, so wird der Verlust aus dem Verkauf des Kraftfahrzeugs auch dann nicht bei der Veranlagung des beschränkt Steuerpflichtigen erfasst, wenn der Verkauf im Inland erfolgte. § 49 Abs. 1 Nr. 8 EStG erfasst nämlich nicht die gemäß § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerbare Veräußerung von beweglichen Gegenständen des Privatvermögens. Anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ist bei beschränkt Steuerpflichtigen bei der beschriebenen Situation ein horizontaler Verlustausgleich (vgl. § 23 Abs. 3 S. 8 EStG) nicht möglich.

In einem solchen Fall liegt aber kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Weder die Dienstleistungsfreiheit noch die Warenverkehrsfreiheit schützen hier vor der Ungleichbehandlung. Erstere greift nicht ein, wenn sich der Leistungsaustausch, wie hier, auf einen Warentransfer beschränkt¹⁹⁰, letztere ist nicht anwendbar, wenn es um direkte Steuern geht.

Außerdem muss man berücksichtigen, dass die negativen Einkünfte aus dem Verkauf des Pkw im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden (vgl. Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Sofern dort andere positive Einkünfte in ausreichender Höhe erzielt werden, wirken sich die Verluste dort auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus. Problematisch wird es nur dann, wenn im Ansässigkeitsstaat keine positiven Einkünfte erzielt werden. Diese Problematik wird an anderer Stelle näher erläutert¹⁹¹.

bb. Problem der fehlenden Besteuerung der Unterhaltsleistungen

In einer anderen Situation zeigt sich jedoch, dass der Gesetzgeber nicht frei wählen kann, welche Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuer-

¹⁹⁰ *Randelzhofer/Forsthoff*, in: Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Losebl. (Stand: März 2011), Art. 56, 57 AUEV, Rn. 35.

¹⁹¹ Siehe Seite 96 ff.

pflicht der Besteuerung unterliegen: Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden, unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Im Gegenzug muss der unterhaltsberechtigte Ehegatte die Zahlungen gemäß § 22 Nr. 1a EStG versteuern. Die Vorschrift sorgt also dafür, dass die Minderung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer beim Unterhaltsverpflichteten dadurch „kompensiert“ wird, dass sich entsprechend die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer beim Unterhaltsberechtigten erhöht¹⁹².

Lebt nun der Ehegatte in einem anderen Mitgliedstaat, so kommt ein Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben nur dann in Betracht, wenn die Unterhaltszahlungen beim Empfänger steuerpflichtig sind (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Ist dies nicht der Fall, so scheitert der Sonderausgabenabzug offenbar an der unterschiedlichen Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme. Da die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, ihre Steuersysteme aufeinander abzustimmen¹⁹³, scheint ein Verstoß gegen das Unionsrecht nicht vorzuliegen.

Würden allerdings die Unterhaltseinkünfte in den Einkünftecatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufgenommen, so wären die Geldzuflüsse beim Empfänger auf jeden Fall steuerbar. Hierdurch wäre sichergestellt, dass die Unterhaltsleistungen immer dann steuerlich berücksichtigt werden könnten, wenn der Empfänger der Unterhaltszahlungen der Besteuerung zustimmt.

Es zeigt sich daher, dass nicht die unterschiedliche Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme einem möglichen Sonderausgabenabzug entgegensteht. Vielmehr trägt die Bundesrepublik Deutschland die Verantwortung dafür, dass der Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben von der Ansässigkeit des Unterhaltsempfängers abhängig ist. Dies stellt grundsätzlich einen Verstoß gegen Art. 18 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 2

¹⁹² Siehe hierzu *Killat-Risthaus*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: April 2012), § 22, Rn. 361.

¹⁹³ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 31 – Block; siehe auch *EuGH*, Urteil v. 07.11.2013 – C-322/11, Rdnr. 79 – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

lit. 1 AEUV dar¹⁹⁴. Eine Einschränkung gilt nur, soweit der Unterhaltsleistende nicht in der Bundesrepublik ansässig ist und der Wohnsitzstaat dessen persönlichen Verhältnisse berücksichtigen kann¹⁹⁵.

cc. Ergebnis

§ 49 Abs. 1 EStG ist insofern nicht mit dem Unionsrecht vereinbar, als dort die Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG) nicht als inländische Einkünfte eingestuft werden und dadurch verhindert wird, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG Unterhaltsleistungen nicht steuerlich geltend machen kann.

Die derzeit geltende Rechtslage führt nämlich dazu, dass das gemäß Art. 20 Abs. 2 lit. a AEUV garantierte Aufenthaltsrecht der Unionsbürger in unverhältnismäßiger Weise eingeschränkt wird.

c. Verbot der Doppelbesteuerung

Die inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG unterliegen nicht nur der deutschen Einkommensteuer. Nach dem Welteinkommensprinzip besteuert auch der Ansässigkeitsstaat des Steuerpflichtigen diese Einkünfte nach seinem Steuerrecht. Diese rechtliche Doppelbesteuerung könnte einen Verstoß gegen das Beschränkungsverbot darstellen und daher gegen die Grundfreiheiten verstoßen. In diesem Fall würde sich die Frage stellen, ob nicht die Bundesrepublik als Quellenstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung verpflichtet wäre.

Die Literatur steht der These, dass das in den Grundfreiheiten enthaltene Beschränkungsverbot ein Verbot der Doppelbesteuerung enthalte, eher skeptisch gegenüber¹⁹⁶.

¹⁹⁴ Anders EuGH, Urteil v. 12.07.2005 – C-403/03, Slg. 2005, I-6421 – Schempp.

¹⁹⁵ Vgl. EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32-34 – Schumacker.

Der EuGH hat sich, soweit ersichtlich, in vier Fällen mit dem Problem der rechtlichen Doppelbesteuerung befasst¹⁹⁷. Eine solche ist gegeben, wenn von demselben Steuerpflichtigen für denselben Steuergegenstand und denselben Zeitraum vergleichbare Steuern in mehreren Staaten erhoben werden¹⁹⁸.

Alle anderen Entscheidungen, die sich mit einer Doppelbesteuerung beschäftigen, betreffen die sog. wirtschaftliche Doppelbesteuerung¹⁹⁹. Von einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung wird gesprochen, wenn dasselbe steuerliche Ergebnis in mehreren Staaten erfasst wird, im Unterschied zur rechtlichen Doppelbesteuerung, die Steuern aber nicht nur von einem Steuerpflichtigen geschuldet werden²⁰⁰.

Ein Beispiel hierfür ist die Besteuerung des Gewinns mit Körperschaftsteuer, der mit Einkommensteuer belastet wird, wenn der Gewinn an die Anteilseigner ausgeschüttet wird²⁰¹.

Bei den Fällen, in denen sich der EuGH mit der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung befasst hat, war umstritten, ob eine Anrechnungsmethode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur auf inländische Sachverhalte angewendet werden durfte oder nicht. Im Ergebnis ging es in den Entscheidungen also um die Gleichbehandlung von Sachverhalten unabhängig davon, ob sie einen grenzüberschreitenden Bezug aufwiesen oder nicht²⁰².

¹⁹⁶ Siehe *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 67; *Lehner*, StuW 1998, 159 (172); *Billig*, FR 2009, 298 (298); *Reimer*, in: *Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (50); anders jedoch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 876; *Loukotal/Jirousek*, SWI 2007, 295 (298); *Mueller*, IStR 2002, 109 (111); *van Thiel/Achilles*, IStR 2003, 530 (534); *Wattel*, ET 2000, 210 (213).

¹⁹⁷ *EuGH*, Urteil v. 12.05.1998 – C-336/96, Slg. 1998, I-2793 – Gilly; *EuGH*, Urteil v. 14.12.2006 – C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 19 – Kerckheart & Morres; *EuGH*, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883 – Block; *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, EuZW 2013, 631 – Beker.

¹⁹⁸ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 5.

¹⁹⁹ Z.B. *EuGH*, Urteil v. 07.09.2004 – C-319/02, Slg. 2004, I-7477 – Manninen; *EuGH*, Urteil v. 14.11.2006 – C-513/04, Slg. 2006, I-10967 – Kerckhaert und Morres; *EuGH*, Urteil v. 12.12.2006 – C-374/04, Slg. 2006, I-11673 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation; *EuGH*, Urteil v. 14.12.2006 – C-170/05, Slg. 2006, I-11949 – Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL.

²⁰⁰ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 6; *Strunk*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk u.a.*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 527 f.

²⁰¹ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 6; *Strunk*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk u.a.*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 528.

²⁰² Siehe *EuGH*, Urteil v. 12.12.2006 – C-374/04, Slg. 2006, I-11673, Rdnr. 55 – Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation.

aa. Ansicht des EuGH

In der Rechtssache „Block“ hat der EuGH entschieden, dass die rechtliche Doppelbesteuerung nicht gegen Unionsrecht verstößt²⁰³. Der Gerichtshof begründete seine Entscheidungen damit, dass dem Unionsrecht nicht zu entnehmen sei, welchem Staat das Besteuerungsrecht zustehe²⁰⁴. Abgesehen von der sog. Mutter-Tochter-Richtlinie (RL 90/435/EWG)²⁰⁵, dem Übereinkommen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (Übereinkommen 90/46/EWG) und der Richtlinie 2003/48/EG im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen, seien keine Maßnahmen der Rechtsvereinheitlichung oder Harmonisierung zum Zweck der Beseitigung von Doppelbesteuerungstatbeständen erlassen worden²⁰⁶.

Außerdem würden die Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung es ermöglichen, die negativen Wirkungen zu beseitigen oder abzumildern, die sich aus dem Nebeneinander nationaler Steuersysteme für das Funktionieren des Binnenmarkts ergeben²⁰⁷.

bb. Stellungnahme

Es ist nicht überraschend, dass der EuGH die Besteuerung von Einkünften durch mehrere Staaten nicht per se als einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten ansieht. Schließlich wird der Binnenmarkt nicht beeinträchtigt, wenn die Summe der Steuerbelastungen in den beteiligten Staaten niedriger ist als der Betrag, der sich ergeben würde, wenn der Steuergegenstand ausschließlich im höher besteuernenden Staat versteuert würde²⁰⁸. Werden also beispielsweise Einkünfte aus Kapitalvermögen im

²⁰³ *EuGH*, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883 – Block.

²⁰⁴ *EuGH*, Urteil v. 14.11.2006 – C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 22, 23 – Kerckhaert und Morres; *EuGH*, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 30, 31 – Block; *Jirousek*, SWI 2012, 53 (57).

²⁰⁵ Jetzt RL 2011/96/EU.

²⁰⁶ *EuGH*, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 30 – Block.

²⁰⁷ *EuGH*, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 29 – Block.

²⁰⁸ *Strunk*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk u.a.*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 527; s. hierzu auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 4.

Quellenstaat mit 35% und im Ansässigkeitsstaat mit 45% besteuert, so ist eine Gesamtsteuerbelastung von bis zu 45% unproblematisch²⁰⁹.

Der Binnenmarkt wird aber beeinträchtigt, wenn mehrere Mitgliedstaaten einen Steuergegenstand besteuern, ohne dass die Doppelbesteuerung abgemildert wird. Zu einem solchen Fall musste der EuGH aber bislang nicht Stellung nehmen. Zwar kam es in der Rechtssache „Block“ nicht zu einer Anrechnung der im Ausland gezahlten (Erbschaft-)Steuer. Dem Urteil ist aber zu entnehmen, dass die Doppelbesteuerung „abgeschwächt“ wurde, indem die im Ausland gezahlte Steuer von der Bemessungsgrundlage für die in Deutschland geschuldete Steuer abgezogen wurde²¹⁰. Diese Methode entspricht § 34c Abs. 2 EStG.

Der Rechtssache „Kerckhaert & Morres“ liegt gleichfalls kein Sachverhalt zugrunde, bei dem die beteiligten Mitgliedstaaten ihren Steueranspruch in voller Höhe beanspruchen. Schließlich hat der Quellenstaat sein Besteuerungsrecht zurückgenommen²¹¹.

Der EuGH hat bis jetzt also noch keinen Fall entscheiden müssen, bei dem die beteiligten Länder ihren Steueranspruch in voller Höhe erheben. Nach den bisherigen Äußerungen des Gerichtshofs ist allerdings davon auszugehen, dass der EuGH die rechtliche Doppelbesteuerung auch in diesem Fall nicht als Verstoß gegen die Grundfreiheiten ansehen würde²¹².

Unzweifelhaft beeinflusst die steuerliche Gesamtbelastung jedoch die Entscheidung der Marktteilnehmer, wo sie sich wirtschaftlich betätigen²¹³. Schließlich verringert eine hohe Steuerbelastung den verbleibenden Gewinn.

Die ungemilderte Doppelbesteuerung verschlechtert außerdem die Wettbewerbschancen derjenigen, die sich der Doppelbesteuerung ausgesetzt

²⁰⁹ Frotzcher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 4.

²¹⁰ EuGH, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 11 – Block.

²¹¹ Generalanwalt Geelhoed, Schlussanträge v. 06.04.2006, Slg. 2006, I-10969, Rdnr. 25, 26 – Kerckhaert & Morres.

²¹² EuGH, Urteil v. 14.11.2006 – C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 22 – Kerckhaert und Morres; EuGH, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 31 – Block.

²¹³ Generalanwalt Colomer, Schlussanträge v. 26.10.04 - C-376/03, Slg. 2004, I-5823, Rdnr. 85 – D.

sehen. Sie tragen im Vergleich zu den anderen Marktteilnehmern, mit denen sie konkurrieren, eine viel höhere Steuerlast. Dies spricht dafür, die rechtliche Doppelbesteuerung als einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten anzusehen, sofern dadurch das Funktionieren des Binnenmarktes gefährdet wird.

Im Übrigen ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der EuGH einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit angenommen hat, wenn eine Sozialversicherungspflicht in mehreren Staaten besteht²¹⁴. Die hier vorliegende Situation ist mit derjenigen vergleichbar, die sich aufgrund einer rechtlichen Doppelbesteuerung ergibt.

In der Entscheidung zur mehrfach bestehenden Sozialversicherungspflicht hat der EuGH einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten nicht deshalb abgelehnt, weil – zum damaligen Zeitpunkt – auf dem Gebiet des Sozialversicherungsrechts keine Harmonisierung erfolgt war. Hingegen hat es der EuGH unter Hinweis auf die fehlenden sekundärrechtlichen Vorgaben abgelehnt, einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten im Falle der rechtlichen Doppelbesteuerung anzunehmen²¹⁵. Die Rechtsprechung des EuGH ist in diesem Punkt widersprüchlich.

Ein Wertungswiderspruch besteht auch insofern, als der EuGH eine Verletzung der einschlägigen Grundfreiheit annimmt, wenn die Anrechnungsmethode dazu führt, dass bei der Ermittlung der anrechenbaren ausländischen Steuer die persönlichen Verhältnisse anteilig auf die ausländischen Einkünfte verteilt werden²¹⁶.

Die Anrechnungsmethode führt schließlich dazu, dass sich die im Inland geschuldete Einkommensteuer reduziert. Wenn die Grundfreiheiten eine Doppelbesteuerung nicht verbieten, so ist es nicht verständlich, dass eine Regelung, die zumindest eine Reduzierung der Doppelbesteuerung bewirkt, gegen eine Grundfreiheit verstoßen soll.

²¹⁴ *EuGH*, Urteil v. 15.02.1996 – C-53/95, Slg. 1996, I-703, Rdnr. 12 – Kemmler.

²¹⁵ *EuGH*, Urteil v. 14.11.2006 – C-513/04, Slg. 2006, I-10967, Rdnr. 22 – Kerckhaert und Morres; *EuGH*, Urteil v. 12.02.2009 – C-67/08, Slg. 2009, I-883, Rdnr. 30 – Block.

²¹⁶ *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, EuZW 2013, 631 – Beker.

cc. Zwischenergebnis

Es stellt einen Verstoß gegen die einschlägige Grundfreiheit dar, wenn mehrere Staaten denselben Steuergegenstand in voller Höhe besteuern. Dagegen verstößt die Doppelbesteuerung dann nicht gegen das Primärrecht, wenn die Summe der Steuerbelastungen in den beteiligten Staaten niedriger ist, als der Betrag, der sich ergeben würde, wenn der Steuergegenstand ausschließlich im höher besteuernenden Staat versteuert würde.

dd. Adressat des Doppelbesteuerungsverbots

Nimmt man eine Verletzung einer Grundfreiheit an, wenn die Gesamtsteuerlast unangemessen hoch ist, so stellt sich das Folgeproblem, welcher Mitgliedstaat dafür Sorge tragen muss, dass eine Rechtslage geschaffen wird, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist²¹⁷.

Die Tatsache, dass sämtliche Mitgliedstaaten zur Einhaltung des Unionsrechts verpflichtet sind, spricht für eine Gesamtverantwortung von Ansässigkeits- und Quellenstaat²¹⁸. Dieser Ansatz hilft dem Steuerpflichtigen aber im Ergebnis nicht weiter, da hier die Gefahr besteht, dass die beteiligten Mitgliedstaaten die Verantwortung zur Verhinderung der Doppelbesteuerung dem jeweils anderen Mitgliedstaat zuschieben.

Möglicherweise kann dem Internationalen Steuerrecht entnommen werden, welcher Staat verpflichtet ist, die Doppelbesteuerung zu verhindern. Unter dem Internationalen Steuerrecht wird der Teil des Steuerrechts verstanden, der die rechtliche Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten regelt²¹⁹.

Von Interesse könnte sein, wie im Internationalen Steuerrecht eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Insofern kann man – allgemein betrachtet

²¹⁷ Siehe hierzu *Loukota/Jirousek*, SWI 2007, 295 (300).

²¹⁸ Siehe *Kofler/Metzler*, ÖStZ 2009, 219 (223).

²¹⁹ *Zenthöfer*, Einkommensteuer, 11. Auflage, 2013, S. 987.

– zwei Methoden unterscheiden²²⁰: Die Anrechnungs- und die Freistellungsmethode (Art. 23 A, Art. 23 B OECD-MA).

Bei der sog. Freistellungsmethode werden die Einkünfte in einem Land steuerfrei gestellt. Bei der Anrechnungsmethode besteuert der Ansässigkeitsstaat zwar das Welteinkommen, er rechnet aber die im Quellenstaat gezahlte Steuer (zumindest teilweise²²¹) an²²².

Der Staat, der eine der beiden Methoden anwendet, erkennt im Grundsatz an, dass dem anderen Staat hinsichtlich der dort erzielten Einkünfte das Besteuerungsrecht zusteht: Wendet er die Freistellungsmethode an, so verzichtet er auf sein Besteuerungsrecht (vgl. Art. 23 A OECD-MA), kommt die Anrechnungsmethode zur Anwendung, so tritt sein Besteuerungsanspruch zurück. Schließlich rechnet er auf die Einkommensteuer die ausländische Steuer an, die auf die Einkünfte aus diesem Staat entfällt (Art. 23 B Abs. 1 OECD-MA).

Verhindert der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung, so kommt entweder die Anrechnungs- oder die Freistellungsmethode zum Einsatz. Ist es der Quellenstaat, der eingreift, so kommt die Freistellungsmethode zur Anwendung. Diese ist allerdings nur in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen und nicht im unilateralen Recht²²³. Schließlich verzichtet kein Staat freiwillig auf ein Besteuerungsrecht. Damit kann man festhalten, dass unilateral nur der Ansässigkeitsstaat die Doppelbesteuerung verhindert, und zwar durch die Anwendung der Anrechnungsmethode (vgl. § 34c Abs. 1 S. 1, Abs. 6 S. 1 EStG). Er erkennt damit an, dass vorrangig dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusteht²²⁴.

Dies spricht dafür, die Verpflichtung zur Verhinderung der Doppelbesteuerung dem Ansässigkeitsstaat aufzuerlegen²²⁵. Der Ansässigkeitsstaat hat allerdings die Möglichkeit, seine Verpflichtung dadurch zu erfüllen, dass er

²²⁰ Näheres bei *Bächle/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2010, S. 14-24.

²²¹ Siehe *Schuch*, in: *Gassner/Lang/Lechner* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, S. 11 (14).

²²² *Strunk*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 530.

²²³ *Bächle/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2010, S. 23.

²²⁴ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn 7; s. auch *Bächle/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2010, S. 108.

²²⁵ Siehe hierzu *Kofler/Metzler*, ÖStZ 2009, 219 (222 f.); *Rupp/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 216; 261, ablehnend *Smit*, ET 2011, 275 (276).

diese Verantwortung durch eine Regelung in einem Doppelbesteuerungsabkommen auf den Quellenstaat überträgt. Auch hierdurch ist nämlich gewährleistet, dass das Funktionieren des Binnenmarktes nicht beeinträchtigt wird.

ee. Ergebnis

Die Grundfreiheiten in ihrer Funktion als Beschränkungsverbote verbieten die volle Besteuerung sowohl durch den Quellen- als auch den Ansässigkeitsstaat. Der Ansässigkeitsstaat ist zur Verhinderung der Doppelbesteuerung verpflichtet. Das bedeutet, dass die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat die inländischen Einkünfte voll besteuern kann. Es müssen keine Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ergriffen werden.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Bundesrepublik im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht Einkünfte besteuert, die in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat der Besteuerung unterliegen. Diese Konstellation liegt beispielsweise vor, wenn ein beschränkt Steuerpflichtiger im Inland eine Betriebsstätte unterhält und zum Gewinn der Betriebsstätte Einnahmen gehören, die in einem anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat erzielt wurden. Hier sollte zur Doppelbesteuerung derjenige Staat verpflichtet sein, dessen Besteuerungsanspruch den geringeren Bezug zum Inland aufweist. Dieser Verpflichtung trägt die Bundesrepublik mit § 50 Abs. 3 EStG Rechnung²²⁶.

2. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)

Gemäß § 49 Abs. 2 EStG bleiben im Ausland gegebene Besteuerungsmerkmale außer Betracht, soweit bei ihrer Berücksichtigung inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG nicht angenommen werden könnten.

²²⁶ Zur Bedeutung von § 50 Abs. 3 EStG siehe *Grotherr*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, Seite 195.

a. Die Bedeutung der isolierenden Betrachtungsweise

Ob diese Vorschrift gegen die Grundfreiheiten verstößt, hängt davon ab, welche rechtliche Bedeutung ihr beizumessen ist. Ist man der Ansicht, die Vorschrift diene allein dazu sicherzustellen, dass im Inland erzielte Einkünfte auch in der Bundesrepublik besteuert werden können, so kann ein Verstoß gegen das Unionsrecht nicht angenommen werden²²⁷.

Ist man dagegen der Auffassung, die Vorschrift führe zu einer Umqualifizierung der Einkünfte²²⁸, so werden beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen möglicherweise höher besteuert. Dies wird besonders deutlich, wenn durch die Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise aus Kapitaleinkünften eines Gewerbebetriebs Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG) werden. Die Folge ist, dass die Einkünfte mit einem Steuersatz von 25% besteuert werden und das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 lit. d, S. 2 EStG) nicht anwendbar ist. Etwas anderes gilt dann nur, wenn die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorliegen. Schließlich kommt dann das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung (vgl. § 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Die Vorschrift ist insbesondere anwendbar, wenn der Steuerpflichtige zu mindestens 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist, die die Gewinnausschüttung vornimmt.

Ist § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG hingegen nicht anwendbar, so unterliegen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige einer ungleichen Belastung, wenn man die Auffassung vertritt, die isolierende Betrachtungsweise führe zu einer Umqualifizierung der Einkünfte. Dieses Ergebnis würde zu einer Rechtslage führen, die nicht mit der Intention der Vorschrift im Einklang steht. Schließlich will § 49 Abs. 2 EStG lediglich erreichen, dass die Einkünfte der beschränkt Steuerpflichtigen im Inland steuerbar sind. Es ist

²²⁷ So etwa *Coenen*, Die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 II EStG, 2004, S. 148.

²²⁸ *Clausen*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: Juli 2009), § 49, Rn. 1246; *Hidien*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: Mai 2009), § 49, K 152; siehe hierzu auch *Hey*, in: *Gassner/Lang/Lechner* u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 15 (30); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2011, Rndr. 5.134.

nicht das Ziel der Vorschrift beschränkt Steuerpflichtige zu benachteiligen.²²⁹

Für die Ungleichbehandlung ließe sich kein Rechtfertigungsgrund finden, weshalb ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit anzunehmen wäre, sofern die Umqualifizierung zu einer höheren Steuerbelastung führt.

Da der Wortlaut des § 49 Abs. 2 EStG allerdings auslegungsfähig ist, kann die Vorschrift unionsrechtskonform gedeutet werden. Die Vorschrift muss so interpretiert werden, dass sie lediglich das Vorliegen inländischer Einkünfte normiert und keine Rolle bei der Einkünftequalifikation spielt.

b. Ergebnis

§ 49 Abs. 2 EStG kann so ausgelegt werden, dass die Vorschrift nur dazu dient, die Besteuerung im Inland zu garantieren. Bei dieser Interpretation ist die Vorschrift mit dem Unionsrecht vereinbar.

III. Pauschalbesteuerung nach § 49 Abs. 3 EStG

1- Allgemeines

Bei Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen sind die Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG mit fünf Prozent der für diese Beförderungsleistungen vereinbarten Entgelte anzusetzen (§ 49 Abs. 3 S. 1 EStG). Die Vorschrift, die eine unwiderlegbare Gewinnvermutung enthält²³⁰, will Schwierigkeiten bei der Ermittlung der häufig im Ausland anfallenden Betriebsausgaben vermeiden²³¹.

²²⁹ Vgl. hierzu Hey, in: *Gassner/Lang/Lechner* u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 15 (27).

²³⁰ Grotherr, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 154.

²³¹ Frotscher, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 523; Lieber, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: Oktober 2008), § 49, Rn. 1300.

2- Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

§ 49 Abs. 3 S. 1 EStG ist aus unionsrechtlicher Sicht aus mehreren Gründen problematisch: Werden Verluste erwirtschaftet oder liegen die tatsächlich erzielten Gewinne unterhalb der Fünf-Prozent-Grenze, so werden die beschränkt Steuerpflichtigen schlechter behandelt als unbeschränkt Steuerpflichtige. Da sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige bezüglich des anzuwendenden Steuertarifs nach Ansicht des EuGH in einer vergleichbaren Lage befinden, ist eine diesbezügliche Ungleichbehandlung als Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit einzustufen²³².

Die gegebenenfalls überhöhte Gewinnvermutung kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass sie auch zu einer Gewinnannahme führen kann, die deutlich unter dem tatsächlich erwirtschafteten Gewinn liegt. Schließlich müssen die nationalen Regelungen in jedem Einzelfall mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar sein²³³.

Liegt der tatsächliche Gewinn dagegen über der Gewinnvermutung, so besteht ein Verstoß gegen das Beihilfeverbot (Art. 107 Abs. 1 AEUV). Für die Frage, ob eine Beihilfe vorliegt, ist nämlich der Gesetzeszweck ohne Bedeutung. Es kommt allein auf die ökonomische Wirkung einer Regelung an²³⁴.

Man könnte allerdings in Betracht ziehen, eine Steuervorschrift dann nicht als Beihilfe einzuordnen, wenn sie nicht immer zu einer Steuerersparnis führt, sondern auch, je nach Sachverhalt, zu einer, im Vergleich zu den allgemeinen Regeln, höheren Steuer. Angemessene Pauschalisierungen des Gesetzgebers würden also dem Anwendungsbereich des Art. 107 Abs. 1 AEUV entzogen²³⁵.

Allerdings muss man berücksichtigen, dass § 49 Abs. 3 EStG gegen die Dienstleistungsfreiheit verstößt, soweit sie zu einer höheren Steuerbelastung der beschränkt Steuerpflichtigen führt. Wegen des Anwendungsvor-

²³² Vgl. *EuGH*, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996-3089, Rndr. 49 – Asscher.

²³³ *Thömmes*, in: *Schön* (Hrsg): *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, 1997, S. 795 (819).

²³⁴ *Blumenberg/Kring*, *Europäisches Beihilferecht und Besteuerung*, 2011, S.11.

²³⁵ Siehe hierzu die Mitteilung der Kommission vom 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, KOM 1998 (384/03), Nr. 27.

rangs des Unionsrechts ist die Vorschrift damit nur anwendbar, wenn sie für beschränkt Steuerpflichtige vorteilhaft ist. Aus diesem Grund muss man einen Verstoß gegen das Beihilfeverbot annehmen.

3- Ergebnis

Bewirkt § 49 Abs. 3 EStG eine zu hohe Besteuerung, so liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Ist die Steuerbelastung zu gering, so liegt ein Verstoß gegen das Beihilferecht vor.

In der Praxis kommt es allerdings zu der Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG regelmäßig nicht, da die Doppelbesteuerungsabkommen das ausschließliche Besteuerungsrecht für Gewinne von Schifffahrt- und Luftfahrtunternehmen im Normalfall dem Staat zuweisen, in dem der Ort der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens liegt²³⁶

IV. Das objektive Nettoprinzip

1. Berücksichtigung der Betriebsausgaben/Werbungskosten

Gemäß § 50 Abs. 1 S. 1 EStG dürfen beschränkt einkommensteuerpflichtige Personen Betriebsausgaben beziehungsweise Werbungskosten (nur) insoweit abziehen, als sie mit inländischen Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Vorschrift stellt damit klar, dass das objektive Nettoprinzip auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt.

²³⁶ Grotherr, in: *Grotherr/Herfort/Strunk u.a.*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 154.

a. Vorliegen von Betriebsausgaben/Werbungskosten

aa. Pflicht zur Berücksichtigung der Betriebsausgaben

(1.) Die Rechtsprechung des EuGH

Der EuGH hat sich in mehreren Urteilen mit der Berücksichtigung der Betriebsausgaben im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht befasst²³⁷. Er hat dabei stets die Pflicht betont, dass die mit den (Betriebs-)Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben auch bei beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt werden müssen²³⁸. Schließlich werden solche Ausgaben auch bei der Ermittlung der Einkünfte der unbeschränkt Steuerpflichtigen steuermindernd erfasst²³⁹.

Aus diesem Grund liegt ein Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit vor, wenn bei den Einkünften i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG der Abzug der hiermit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht möglich ist, da der Steuerabzug abgeltende Wirkung hat (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG).

Der Verstoß gegen das in Art. 56 UAbs. 1 AEUV enthaltene Diskriminierungsverbot wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass auf die Vergütungen ein Einkommensteuersatz angewendet wird, der deutlich unter dem Spitzensteuersatz liegt. Der EuGH prüft nämlich einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten anhand der fraglichen Rechtsvorschrift²⁴⁰. Ein Vorteil, den eine andere Vorschrift dem beschränkt Steuerpflichtigen gewährt, wird also bei der Prüfung, ob eine Diskriminierung vorliegt, nicht berücksichtigt²⁴¹.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn zwischen zwei Regelungen ein zwingender, unmittelbarer Zusammenhang anzunehmen ist (Kohärenzgedan-

²³⁷ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse; *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137 – Conijn; *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH; *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

²³⁸ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 28 – Gerritse; *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 23 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

²³⁹ *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn.

²⁴⁰ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse; Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 417 f.

²⁴¹ Kritisch Kofler, ÖStZ 2007, 79 (85 f.).

ke)²⁴². Ein solcher Zusammenhang besteht nach der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs nur zwischen der Abzugsfähigkeit von Ausgaben und der Möglichkeit des Mitgliedstaats, die damit im Zusammenhang stehenden Einnahmen zu besteuern. Falls ein Mitgliedstaat Einkünfte nicht besteuern kann, ist er nicht verpflichtet, damit im Zusammenhang stehende Ausgaben bei der Besteuerung des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen²⁴³.

§ 50a Abs. 2 und 3 EStG ist zu entnehmen, dass zwischen dem Abzugsverbot und der Anwendung eines besonderen Steuersatzes ein Zusammenhang besteht. Die Regelungen enthalten aber lediglich eine Pauschalisierung. So kommt der niedrige Steuersatz auch dann zur Anwendung, wenn dem Steuerpflichtigen überhaupt keine Erwerbsaufwendungen entstanden sind. Daher ist nicht davon auszugehen, dass zwischen den Regelungen ein zwingender Zusammenhang besteht.

Folglich verstößt es gegen die Dienstleistungsfreiheit, wenn ein Unionsbürger in Bezug auf Einkünfte, die dem Steuerabzugsverfahren unterliegen, nicht die Veranlagung beantragen kann. Schließlich besteht hier nicht die Möglichkeit, Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend zu machen.

(2.) Ergebnis

Da der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG abgeltende Wirkung hat und auf Bruttobasis erfolgt liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor²⁴⁴.

²⁴² *EuGH*, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 21 – Bachmann; *EuGH*, Urteil v. 07.11.2013 – C-322/11, Rdnr. 66 – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu); *Strunk*, in *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, Seite 757.

²⁴³ *EuGH*, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 21 – Bachmann; siehe auch *EuGH*, Urteil v. 07.11.2013 – C-322/11, Rdnr. 67 f. – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

²⁴⁴ Ebenso *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2011, Rdnr. 5.256.

bb. Einordnung als Betriebsausgabe/Werbungskosten

(1.) Auffassung des EuGH

Wie bereits erwähnt, hat der EuGH entschieden, dass im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht sämtliche Ausgaben berücksichtigt werden müssen, die mit den Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen²⁴⁵. Nun könnte man vermuten, dass hierunter nur Betriebsausgaben und Werbungskosten fallen, nicht aber Sonderausgaben. Der EuGH nimmt aber eine eigene Zuordnung vor und orientiert sich nicht an nationalen Einordnungen. Folglich können auch Sonderausgaben zu den Aufwendungen zählen, die im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht abziehbar sein müssen²⁴⁶.

Mit seiner Rechtsprechung ruft der EuGH dem Rechtsanwender in Erinnerung, dass auch Sonderausgaben ihrer Natur nach Betriebsausgaben sein können. So handelt es sich beispielsweise bei den Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG dem Grunde nach um vorweggenommene Werbungskosten²⁴⁷. Folglich kann ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vorliegen, wenn beschränkt Steuerpflichtigen Sonderausgaben vorenthalten werden.

(2.) Stellungnahme

Der Rechtsprechung des EuGH ist zuzustimmen. Nur so wird vermieden, dass Begrifflichkeiten darüber entscheiden, ob der beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Berücksichtigung einer Aufwendung hat oder nicht. Außerdem bestünde ansonsten die Gefahr, dass die Mitgliedstaaten die Rechtsprechung des EuGH unterlaufen, indem sie Sonderausgaben als private Aufwendungen definieren. Solche Ausgaben stellen nach stetiger

²⁴⁵ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 27 f. – Gerritse; *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn.

²⁴⁶ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20-25 – Conijn.

²⁴⁷ Siehe hierzu BFH, Urteil v. 18.11.2009 – X R 6/08, BStBl. II 2010, 282 (284).

Rechtsprechung des EuGH Ausgaben dar, die bei beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht berücksichtigt werden müssen²⁴⁸.

(3.) Ergebnis

Beschränkt Steuerpflichtige können genau wie unbeschränkt Steuerpflichtige sämtliche Ausgaben steuerlich geltend machen, die mit Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Die Einordnung als Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben nach dem nationalen Recht ist insoweit ohne Bedeutung.

b. Abziehbare Betriebsausgaben (unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang)

Der Europäische Gerichtshof ist der Auffassung, dass der Quellenstaat nur solche Betriebsausgaben abziehen muss, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerbaren Einkünften stehen²⁴⁹. Hierunter seien Ausgaben zu verstehen, „die einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Leistung, aufgrund derer die Besteuerung in diesem Staat erfolgt, aufweisen und die von dieser nicht getrennt werden könne, wie z.B. die Reise- und die Unterkunftskosten“²⁵⁰. Besteht dagegen nur ein mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang, so muss der Quellenstaat diese Ausgaben nicht bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigen²⁵¹. Das Recht der Europäischen Union verbiete es aber dem Quellenstaat nicht, auch diese Ausgaben bei der Einkünfteer-

²⁴⁸ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 33, 34 – Schumacker.

²⁴⁹ *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 24, 25 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda; siehe auch *EuGH*, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 1992, I-249, Rdnr. 21, 22 – Bachmann.

²⁵⁰ *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 25 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

²⁵¹ Tendenziell anders *Kofler*, ÖStZ 2007, 79 (85).

mittlung zu erfassen²⁵². Seinen Standpunkt begründet der EuGH mit dem sog. Territorialitätsprinzip²⁵³.

aa. Das Territorialitätsprinzip

Das Territorialitätsprinzip besagt, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur diejenigen Einkünfte der Besteuerung unterliegen, die im Quellenstaat erwirtschaftet werden²⁵⁴.

Dem Territorialitätsprinzip selbst ist aber nicht zu entnehmen, wie die Einkünfte zu ermitteln sind. Es ist daher nicht ersichtlich, wieso der EuGH meint, aus dem Territorialitätsprinzip ableiten zu können, dass nur solche Ausgaben abzuziehen seien, die mit den steuerbaren Einnahmen in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

bb. Stellungnahme

Die Ansicht des Europäischen Gerichtshofs führt dazu, dass beschränkt Steuerpflichtige schlechter gestellt werden als unbeschränkt Steuerpflichtige. Erzielen unbeschränkt Steuerpflichtige Einnahmen, die besteuert werden können, so gilt das Veranlassungsprinzip²⁵⁵. Danach werden bei der Ermittlung der Einkünfte sämtliche Ausgaben berücksichtigt, die in einer kausalen Beziehung zu den steuerbaren Einnahmen stehen. Es müssen bei der Ermittlung der Einkünfte also auch Ausgaben erfasst werden, die mit den steuerbaren Einnahmen nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen.

²⁵² *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 24 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

²⁵³ *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 22 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

²⁵⁴ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 76; *Grotherr*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, Seite 144 f.

²⁵⁵ *Jakob*, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 200.

Die Ungleichbehandlung ist allerdings gerechtfertigt. Der eingeschränkte Abzug der Betriebsausgaben/Werbungskosten dient dazu, dass der Steuerpflichtige nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird. Könnte der Steuerpflichtige dieselben Betriebsausgaben sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch in der Bundesrepublik als Quellenstaat steuerlich geltend machen, so wäre dieses Ziel nicht erreichbar. Schließlich besteuern der Quellenstaat und der Ansässigkeitsstaat zusammen das Welteinkommen des Steuerpflichtigen. Dieses setzt sich zusammen aus den im Ansässigkeitsstaat und im Quellenstaat erzielten Einkünften. Bei der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte werden von den Einnahmen die Erwerbsaufwendungen abgezogen. Werden Ausgaben mehrfach berücksichtigt, so würde die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer insgesamt falsch ermittelt. Es muss daher sichergestellt sein, dass die Ausgaben, die mit Einnahmen im Quellenstaat nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, nur in einem Staat abgezogen werden können. Da dies nach Ansicht des EuGH nicht der Quellenstaat ist, müssen solche Ausgaben im Ansässigkeitsstaat abgezogen werden.

Der deutsche Gesetzgeber hat einen anderen Ansatz gewählt. Er lässt als Quellenstaat den Abzug der Ausgaben zu, die mit inländischen Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG), d.h. der Abzug ist auch dann möglich, wenn die Verbindung zu den inländischen Einkünften nur mittelbarer Natur ist. Im Gegenzug weist die Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat Ausgaben, die im mittelbaren Zusammenhang zu den im Quellenstaat erzielten Einkünften stehen, dem Quellenstaat zu, wenn die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt²⁵⁶. Auch dieses Vorgehen führt dazu, dass die Betriebsausgaben nur einmal berücksichtigt werden.

Kommt allerdings die Freistellungsmethode zur Anwendung, so bleiben die Ausgaben, die mit den steuerfreien ausländischen Einkünften in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, in der Bundesrepublik als Ansässigkeitsstaat abziehbar. Dies ergibt sich aus § 3c Abs. 1 EStG. Hieraus ergibt sich die Konsequenz, dass der Steuerpflichtige die Ausgaben, die in ei-

²⁵⁶ Näher hierzu *Grotherr*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, Seite 121.

nem mittelbaren Zusammenhang zu Einnahmen im Quellenstaat stehen, sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat geltend machen kann. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Quellenstaat eine Regelung vorsieht, die § 50 Abs. 1 S. 1 EStG entspricht.

Die Rechtslage in der Bundesrepublik ist also unterschiedlich, je nachdem, ob die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt. Diese Konstellation kann nicht eintreten, wenn man der Ansicht des EuGH folgt. Sie sorgt dafür, dass im Ansässigkeitsstaat stets die Ausgaben abziehbar sind, die einen mittelbaren Zusammenhang zu Einnahmen aufweisen, die in einem anderen Staat erzielt werden. So ist gewährleistet, dass diese Ausgaben in jedem Fall steuerlich berücksichtigt werden. Aus diesem Grund ist der Ansicht des EuGH zu folgen.

cc. Ergebnis

Der Quellenstaat ist nicht verpflichtet solche Betriebsausgaben/Werbungskosten zu berücksichtigen, die mit steuerbaren Einkünften nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen. Da die Grundfreiheiten nur vor Benachteiligungen schützen, liegt kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn die Bundesrepublik auch solche Ausgaben zum Abzug zulässt. Es ist allerdings davon auszugehen, dass der EuGH die Anrechnungsmethode beanstanden wird, wenn sie so ausgestaltet ist, wie § 34c Abs. 1 EStG. Schließlich werden hier nicht nur die Betriebsausgaben dem Quellenstaat zugewiesen, die mit den dort erzielten Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

2. Verlustausgleich

Der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG schränkt den Verlustausgleich ein. Schließlich werden die Einkünfte, die dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung unterliegen, nicht in die Veranlagung einbezogen. Sie können daher nicht mit sonstigen negativen inlän-

dischen Einkünften verrechnet werden, die nicht dem Steuerabzug unterliegen. Dies stellt eine Beeinträchtigung des objektiven Nettoprinzips dar.

a. Einschränkung der abgeltenden Wirkung

Unionsbürger, die im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaates der Union ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben können für Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2 und 4 bzw. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG die Veranlagung beantragen (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 lit. b, Nr. 5 i.V.m. § 50 Abs. 2 S. 7 EStG), so dass die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs nicht eintritt.

Die abgeltende Wirkung des Steuerabzugs tritt aber in jedem Fall bezüglich der Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG ein.

b. Abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer

aa. Abgeltende Wirkung gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG

Durch die Erhebung der Kapitalertragsteuer gilt die Einkommensteuer gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG als abgegolten. Die Folge ist, dass der Verlustausgleich über § 20 Abs. 6 EStG hinaus eingeschränkt ist. So können insbesondere Verluste aus der Veräußerung von Aktien nicht mit Gewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden, wenn letztere der Kapitalertragsteuer unterliegen.

bb. Anwendbarkeit von § 32d Abs. 4 EStG

Fraglich ist allerdings, ob der beschränkt Steuerpflichtige nicht einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen kann. Wäre ihm dies erlaubt, so wäre ein horizontaler Verlustausgleich möglich. Schließlich kann der Steuerpflichtige gemäß § 32d Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 und Abs. 3 S. 2 EStG mit der Einkommensteuererklärung beantragen, dass für die Kapitalerträ-

ge, die der Kapitalertragsteuer unterlegen haben, eine Steuerfestsetzung gemäß § 32d Abs. 1 EStG erfolgt. Nach dieser Norm werden die Einkünfte aus Kapitalvermögen zusammengerechnet und mit 25% besteuert.

§ 50 Abs. 1 EStG schließt die Anwendung von § 32d Abs. 4 EStG im Falle der beschränkten Steuerpflicht nicht explizit aus, was dafür spricht, dass auch beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag i.S.v. § 32d EStG stellen können. Außerdem wird in § 32d Abs. 4 EStG vom dem „Steuerpflichtigen“ gesprochen. Anders als § 32d Abs. 5 S. 1 EStG differenziert die Vorschrift nicht zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen. Aus diesen Gründen ist davon auszugehen, dass auch beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen können.

Dies hat zur Folge, dass es zu einem horizontalen Verlustausgleich nach Maßgabe von § 20 Abs. 6 kommt.

cc. Ergebnis

Da der beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen kann, ist ein Verlustausgleich im Rahmen des § 20 Abs. 6 EStG möglich. Somit liegt mangels Ungleichbehandlung kein Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit vor.

c. Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht

Bei beschränkt Steuerpflichtigen wird der Verlustausgleich „nur“ durch den Steuerabzug mit abgeltender Wirkung gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG in jedem Fall eingeschränkt. Die hieraus folgende Ungleichbehandlung im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen stellt einen Verstoß gegen das in der Dienstleistungsfreiheit enthaltene Diskriminierungsverbot dar²⁵⁷. Dies gilt jedenfalls dann, wenn ein Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 EStG nicht möglich ist.

²⁵⁷ Siehe hierzu *EuGH*, Urteil v. 14.07.2004 – C-315/02, Slg. 2004, I-7063 – Lenz.

Erzielt der Steuerpflichtige in späteren Veranlagungszeiträumen keine Einkünfte mehr, die in der Bundesrepublik steuerpflichtig sind, so wirken sich die negativen Einkünfte in der Bundesrepublik überhaupt nicht aus.

Ist ein Verlustvortrag gemäß § 10d Abs. 2 EStG möglich, weil in einem späteren Veranlagungszeitraum steuerpflichtige inländische Einkünfte erzielt werden, so ändert dies nichts an der Benachteiligung des beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgers. Dieser trägt im Vergleich zum unbeschränkt Steuerpflichtigen, einen Liquidationsnachteil. Schließlich kann der beschränkt Steuerpflichtige die Verluste erst in einem späteren Veranlagungszeitraum steuerlich geltend machen.

Für diese Ungleichbehandlung ist kein Rechtfertigungsgrund ersichtlich. Wahrscheinlich ist, dass dem Gesetzgeber die Problematik überhaupt nicht bewusst war. Schließlich hat sich der EuGH bisher noch nicht mit dem eingeschränkten Verlustausgleich beschäftigt.

3. Verluste im Ansässigkeitsstaat

a. Auswirkungen von Verlusten im Ansässigkeitsstaat auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer von beschränkt Steuerpflichtigen

Erzielt der Steuerpflichtige in der Bundesrepublik als Quellenstaat positive Einkünfte, im Ansässigkeitsstaat jedoch Verluste, so wirken sich die Verluste nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des beschränkt Steuerpflichtigen aus.

Die im Ausland erwirtschafteten Verluste mindern auch nicht die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, wenn die ausländischen Einkünfte durch ein Doppelbesteuerungsabkommen steuerfrei gestellt sind und der Steuerpflichtige unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Folglich scheint eine Ungleichbehandlung nicht vorzuliegen. Zieht man allerdings als Vergleichspartner einen in der Bundesrepublik unbeschränkt Steuerpflichtigen heran, der seine gesamten Einkünfte im Inland erzielt, so stellt man eine Ungleichbehandlung fest. Schließlich werden bei diesem Steuerpflichtigen alle positiven und negativen Einkünfte zusammengerechnet.

Damit stellt sich die Frage, wie der richtige Vergleichspartner gefunden wird.

Für den unbeschränkt Steuerpflichtigen mit ausländischen Einkünften als Vergleichspartner spricht der Umstand, dass seine Lage derjenigen entspricht, in der sich beschränkt Steuerpflichtige befinden.

Bildet man dieses Vergleichspaar, so vergleicht man die Lage von zwei Personen, die grenzüberschreitend tätig sind. Nun ist es aber nicht auszuschließen, dass ein Mitgliedstaat beide Vergleichspartner diskriminiert, weil er an das Vorliegen eines grenzüberschreitenden Sachverhalts eine negative Rechtsfolge knüpft. Diese Benachteiligung fällt aber nicht auf, wenn man die Vergleichspartner wie dargestellt wählt.

Aus diesem Grund ist als Vergleichspartner der unbeschränkt Steuerpflichtige zu wählen, der nur in der Bundesrepublik Einkünfte erzielt. Vergleicht man diesen mit dem beschränkt Steuerpflichtigen, der im Ansässigkeitsstaat Verluste eingefahren hat, so wird seine Schlechterstellung offensichtlich. Im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht wirken sich die Verluste nicht auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus.

Es stellt sich damit die Frage, ob diese Ungleichbehandlung zu rechtfertigen ist. Als Rechtfertigungsgrund kommt hier die Vermeidung einer doppelten Verlustberücksichtigung in Betracht²⁵⁸. Würde man dem beschränkt Steuerpflichtigen gestatten, die im Ansässigkeitsstaat erzielten Verluste im Quellenstaat geltend zu machen, so würde der Steuerpflichtige nicht nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert. Schließlich kann der Steuerpflichtige die Verluste im Ansässigkeitsstaat geltend machen. Dies gilt unabhängig davon, ob im Ansässigkeitsstaat die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode zur Anwendung gelangt.

²⁵⁸ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 13.12.2005 – C-446/03, Slg. 2005, I-10837, Rdnr. 43, 47 – Marks & Spencer plc.

aa. Anwendung der Freistellungsmethode im Ansässigkeitsstaat

Werden im Ansässigkeitsstaat die Einkünfte, die im Quellenstaat erzielt werden, nach der Freistellungsmethode bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht berücksichtigt, so ist ein Verlustrücktrag bzw. Verlustvortrag (vgl. § 10d EStG) möglich, wenn die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte negativ sind. Damit reduzieren die Verluste die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Die Minderung tritt allerdings in einem anderen Veranlagungszeitraum ein.

bb. Anwendung der Anrechnungsmethode im Ansässigkeitsstaat

Erfolgt im Ansässigkeitsstaat eine Besteuerung des Welteinkommens, so werden die negativen inländischen Einkünfte mit den positiven Einkünften im Quellenstaat verrechnet.

Soweit die negativen inländischen Einkünfte größer sind als die positiven Einkünfte im Quellenstaat kommt es ebenfalls zu einem Verlustvortrag bzw. Verlustrücktrag (§ 10d EStG), so dass auch in diesem Fall sichergestellt ist, dass die negativen Einkünfte vollumfänglich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern.

cc. Zwischenergebnis

Anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die ihre gesamten Einkünfte in der Bundesrepublik erzielen, werden negative Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen nicht immer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt. Schließlich bleiben die im Ansässigkeitsstaat erzielten negativen Einkünfte außen vor.

Diese Ungleichbehandlung ist allerdings regelmäßig gerechtfertigt, da sie verhindert, dass Verluste sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat geltend gemacht werden können.

dd. Außergewöhnliche Sachverhalte

Der Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit bzw. das allgemeine Diskriminierungsverbot ist allerdings dann nicht erlaubt, wenn er unverhältnismäßig ist. Dies ist nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs der Fall, wenn eine doppelte Verlustberücksichtigung nicht eintreten kann²⁵⁹. Eine solche Konstellation liegt vor, wenn der Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat nur negative Einkünfte erzielt und ausgeschlossen ist, dass die Verluste im Ansässigkeitsstaat mit später erwirtschafteten Gewinnen verrechnet werden können²⁶⁰. Letzteres wird nur dann der Fall sein, wenn der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Betätigung im Ansässigkeitsstaat endgültig einstellt und seinen Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt.

Dieses Ergebnis mag auf den ersten Blick überraschen. Schließlich muss die Bundesrepublik als Quellenstaat negative Einkünfte aus dem Ansässigkeitsstaat berücksichtigen, obwohl sie entsprechende positive Einkünfte nicht besteuern könnte. Das Ergebnis widerspricht daher dem Territorialitätsprinzip²⁶¹. Nach diesem Prinzip können im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht nur diejenigen Einkünfte der Besteuerung unterliegen, die im Quellenstaat erwirtschaftet werden. Da Verluste negative Einkünfte darstellen, können sie nach dem Territorialitätsprinzip also nur dort erfasst werden, wo sie angefallen sind.

Für das gefundene Ergebnis spricht allerdings, dass sich Verluste in jedem Fall steuermindernd auswirken und folglich der Steuerpflichtige nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden kann.

²⁵⁹ *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735; Rdnr. 67, 68 – Renneberg; s. auch *EuGH*, Urteil v. 13.12.2005 – C-446/03, Slg. 2005, I-10837 – Marks & Spencer plc.; siehe aber *EuGH*, Urteil v. 07.11.2013 – C-322/11, Rdnr. 74-81 – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu); kritisch hierzu *Mitschke*, IStR 2014, S. 37 (43).

²⁶⁰ *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735 – Renneberg.

²⁶¹ S. hierzu *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Rdnr. 40 – Renneberg; *EuGH*, Urteil v. 07.11.201 – C-322/11, Rdnr. 48 – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

Der EuGH hat in der Rechtssache „Renneberg“ die gleiche Auffassung vertreten²⁶². Die Richtigkeit der Entscheidung in der Rechtssache „Renneberg“ ist aber zu hinterfragen, da dem Urteil ein außergewöhnlicher Sachverhalt zugrunde lag, bei dem die Pflicht zum Verlustabzug im Quellenstaat zweifelhaft erscheint.

In der Entscheidung ging es um einen Steuerpflichtigen, der nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats dort keinerlei Einkünfte erzielte, also auch keine negativen. Hingegen lagen dort negative Einkünfte vor, wenn man das Recht des Quellenstaates anwendete²⁶³. Dieser besteuerte nämlich die Nutzung der eigenen Wohnung und ließ im Gegenzug den Abzug von Zinszahlungen auf eine Verbindlichkeit zu, die zur Finanzierung der Wohnung eingegangen worden waren²⁶⁴. Der Umstand, dass die negativen Einkünfte nicht berücksichtigt werden, ist also eine Folge der unterschiedlich ausgestalteten Steuersysteme²⁶⁵. Der EuGH sah dies anders, da er betonte, die Verluste hätten sich im Ansässigkeitsstaat auch dann nicht auswirken können, wenn die dortige Rechtslage derjenigen im Quellenstaat entsprochen hätte²⁶⁶.

ee. Ergebnis

Die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Renneberg“ macht deutlich, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs die Mitgliedstaaten verpflichtet, unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in allen Bereichen gleich zu behandeln, wenn sich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage befinden²⁶⁷.

Es stellt sich allerdings noch die Frage, wie der EuGH entschieden hätte, wenn nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats negative Einkünfte vorlie-

²⁶² *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735 – Renneberg.

²⁶³ *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Rdnr. 74 – Renneberg.

²⁶⁴ *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Rdnr. 10-14 – Renneberg.

²⁶⁵ So auch die Rechtsansicht der niederländischen Regierung, vgl. *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Rdnr. 74 – Renneberg.

²⁶⁶ *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Rdnr. 75 – Renneberg.

²⁶⁷ S. hierzu *EuGH*, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735, Rdnr. 60-63 – Renneberg.

gen würden, nicht dagegen nach dem Einkommensteuerrecht des Quellenstaates. Stellt man in dieser Situation darauf ab, dass eine doppelte Verlustberücksichtigung nicht eintreten kann, so scheint der Quellenstaat verpflichtet, die nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats negativen Einkünften bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu erfassen. Die Folge wäre allerdings ein massiver Eingriff in das nationale Steuerrecht, da der Quellenstaat dann Wertungen des Ansässigkeitsstaats übernehmen müsste.

Richtig ist es aber darauf abzustellen, dass die Grundfreiheiten und das allgemeine Diskriminierungsverbot eine Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen verlangen. Der beschränkt Steuerpflichtige ist also grundsätzlich so zu behandeln als sei er unbeschränkt steuerpflichtig. Da die Besteuerung der unbeschränkt Steuerpflichtigen aufgrund des nationalen Rechts erfolgt, kann nichts anderes für die beschränkt Steuerpflichtigen gelten. Folglich müssen im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht nicht Einkünfte berücksichtigt werden, die nur nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats negativ sind.

Aus dem Gesagten ergibt sich auch, dass die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Renneberg“ zutreffend ist²⁶⁸.

Die Entscheidung steht allerdings im Widerspruch zum Urteil in der Rechtssache „K“²⁶⁹. Der Europäische Gerichtshof hat dort die Ansicht vertreten, ein Verlustabzug könne in keinem Mitgliedstaat verlangt werden, wenn das Steuerrecht desjenigen Landes, in dem die Verluste angefallen sind, einen Verlustabzug nicht vorsehe²⁷⁰. Hier zeigt sich, dass der EuGH noch keine klare Linie gefunden hat, wenn es um die Pflicht zur Berücksichtigung von Verlusten geht²⁷¹.

²⁶⁸ EuGH, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735 – Renneberg.

²⁶⁹ EuGH, Urteil v. 07.11.201 – C-322/11, Rdnr. 48 – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu); kritisch hierzu *Benecke/Staats*, IStR 2013, 919 ff. (920).

²⁷⁰ EuGH, Urteil v. 07.11.201 – C-322/11, Rdnr. 76-78 – K (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

²⁷¹ Ott, in: *Rupp/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 130; s. auch *Mitschke*, IStR 2013, 209 (212).

b. Auswirkungen auf den Einkommensteuertarif

Eine weitere Frage ist, ob sich die negativen ausländischen Einkünfte beim Einkommensteuertarif auswirken müssen, wenn die im Ansässigkeitsstaat erzielten negativen Einkünfte nicht in den Gesamtbetrag der Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen eingehen²⁷². Da in Deutschland der Einkommensteuertarif linear-progressiv ausgestaltet ist, steigt der Steuersatz mit zunehmendem Einkommen. Lässt man nun die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte außen vor, so entspricht die Steuerbelastung nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen.

Um eine Ungleichbehandlung zu vermeiden, müssen sich die negativen Einkünfte auf die Steuerbelastung auswirken. Dieses Ziel kann mit der Anwendung eines Progressionsvorbehalts erreicht werden.

Der Progressionsvorbehalt gemäß § 32b Abs. 1 EStG greift prinzipiell nur im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht ein. Der Steuerpflichtige ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland kann jedoch einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG stellen. Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG liegen vor, da der Steuerpflichtige positive Einkünfte nur im Inland erzielt²⁷³. Die Folge ist, dass er hinsichtlich der inländischen Einkünfte als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, so dass die ausländischen Verluste gemäß § 32b Abs. 1 Nr. 5, Abs 2 S. 1 Nr. 2 EStG beim Einkommensteuertarif berücksichtigt werden.

Folglich ist die Steuerbelastung so hoch wie bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die nur im Inland Einkünfte erzielen. Eine Ungleichbehandlung liegt also insoweit nicht vor.

c. Ergebnis

Bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG müssen die im Ansässigkeitsstaat erlittene Verluste grundsätzlich nicht bei der Ermittlung

²⁷² Siehe hierzu *EuGH*, Urteil v. 18.07.2007 – C-182/06, Slg. 2007, I-6705 – Lakebrink.

²⁷³ *Lavrelashvili/Müller*, EWS 2009, 164 (169).

des Gesamtbetrags der Einkünfte berücksichtigt werden, da anderenfalls eine doppelte Verlustberücksichtigung eintritt.

Nur wenn eine doppelte Verlustberücksichtigung ausgeschlossen ist, ist die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat zur Verlustberücksichtigung verpflichtet²⁷⁴. Dies gilt allerdings auch nur dann, wenn sich nach den deutschen Einkommensteuervorschriften negative Einkünfte ergeben, die mit anderen Einkünften verrechnet werden können.

Werden die im Ansässigkeitsstaat erzielten Verluste nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt, so muss ein Progressionsvorbehalt eingreifen, der dafür sorgt, dass es zu keiner Überbesteuerung kommt. Die Rechtslage in der Bundesrepublik ist entsprechend ausgestaltet (vgl. § 32b Abs. 1 Nr. 5, Abs 2 S. 1 Nr. 2 EStG), so dass insofern das nationale Recht mit dem Unionsrecht in Einklang steht.

V. Das subjektive Nettoprinzip

Ein zentrales Problem der beschränkten Steuerpflicht ist, ob bzw. unter welchen Voraussetzungen der Quellenstaat nach dem Unionsrecht verpflichtet ist, das subjektive Nettoprinzip auch bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen zu beachten.

1. Die Bedeutung des subjektiven Nettoprinzips

Private Aufwendungen sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (vgl. § 12 Nr. 1 EStG). Diejenigen privaten Aufwendungen, denen sich der Steuer-

²⁷⁴ EuGH, Urteil v. 16.10.2008 – C-527/06, Slg. 2008, I-7735 – Renneberg.

pflichtige nicht entziehen kann, sowie solche Aufwendungen, die der Existenzsicherung dienen, müssen aber bei der Ermittlung des zu versteuern- den Einkommens berücksichtigt werden (vgl. § 2 Abs. 4, 5 EStG)²⁷⁵. Diese Aufwendungen mindern nämlich das dem Steuerpflichtigen zur freien Verfügung stehende Einkommen²⁷⁶. Damit knüpft die Einkommensteuer an die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen an²⁷⁷. Man spricht insoweit vom subjektiven Nettoprinzip.

Das subjektive Nettoprinzip wird insbesondere dadurch gewährleistet, dass nach § 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG der Grundfreibetrag nicht mit Einkommensteuer belastet wird²⁷⁸. Die Unterhaltsverpflichtungen des Steuerpflichtigen, denen er sich ebenfalls nicht entziehen kann, werden durch den Abzug der Kinderfreibeträge (§ 32a Abs. 6 EStG) gemäß § 2 Abs. 5 S. 1 EStG und das Splittingverfahren (§§ 26, 26b i.V.m. § 32a Abs. 5 EStG) berücksichtigt²⁷⁹.

Auch die Berücksichtigung der außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33-33b EStG) gemäß § 2 Abs. 4 EStG dient dem subjektiven Nettoprinzip. Gleiches gilt für die Abziehbarkeit der Ausgaben für die Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Nr. 3 lit. a EStG), zur gesetzlichen Rentenversicherung (§ 10 Nr. 2 lit. a EStG)²⁸⁰ und für den Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung (§ 10 Nr. 2 lit. b EStG)²⁸¹.

Auf beschränkt Einkommensteuerpflichtige sind die genannten Vorschriften hingegen grundsätzlich nicht anwendbar (§ 50 Abs. 1 S. 2, 3 EStG). Etwas anderes gilt nur, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a EStG vorliegen sowie für beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer (§ 50 Abs. 2 S. 4 EStG).

²⁷⁵ Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 223.

²⁷⁶ Hey, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 71 f.

²⁷⁷ Jakob, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 24.

²⁷⁸ BVerfG, Beschluss v. 12.10.1976 1 – BvR 2328/73; BVerfGE 43, 1 (9); Hey, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 72.

²⁷⁹ Jakob, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 1015 f.; Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 75, 83, 97; a.A. bezüglich des Splittingverfahrens *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, 16. Auflage, 2013, Rn. 640.

²⁸⁰ Siehe hierzu Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 267 f.

²⁸¹ Jakob, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008, Rn. 24.

2. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige

Der EuGH hat sich bisher in drei Entscheidungen mit der Frage befasst, unter welchen Voraussetzungen in Deutschland beschränkt Einkommensteuerpflichtige Anspruch auf die Anwendung von Vorschriften haben, die das subjektive Nettoprinzip verwirklichen²⁸².

Bei diesen Entscheidungen hat der Gerichtshof aber nicht explizit über die Anwendung des subjektiven Nettoprinzips im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht befunden. In den Entscheidungen beschäftigt sich der Gerichtshof mit der Frage, ob bei beschränkt Steuerpflichtigen die „persönliche Lage“ und der „Familienstand“ zu berücksichtigen sind²⁸³. Diese Begriffe, die der EuGH in zahlreichen weiteren Entscheidungen verwendet²⁸⁴, lassen sich nicht ohne weiteres Begrifflichkeiten gleichsetzen, die in der deutschen Steuerrechtslehre gebräuchlich sind²⁸⁵.

Es fragt sich daher, welche Bedeutung diesen Begriffen zukommt. Erst nach dieser Begriffsklärung kann untersucht werden, ob – nach Ansicht des EuGH – das Unionsrecht von den Mitgliedstaaten verlangt, dass sie das subjektive Nettoprinzip auch im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht verwirklichen müssen.

a. Die Begriffe der „persönlichen Lage“ und des „Familienstandes“

In der Literatur findet keine grundsätzliche Auseinandersetzung mit der Frage statt, was der EuGH unter den Begriffen der „persönlichen Lage“

²⁸² *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 – Schumacker; *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – Gschwind; *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse.

²⁸³ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 10, 32-34, 36 f. – Schumacker; *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – Gschwind; *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 43 f. – Gerritse.

²⁸⁴ *EuGH*, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089 – Asscher; *EuGH*, Urteil v. 12.05.1998 – C-336/96, Slg. 1998, I-2793 – Gilly; *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rn. 101 – de Groot; *EuGH*, Urteil v. 01.07.2004 – C-169/03, Slg. 2004, I-6443 – Wallentin; *EuGH*, Urteil v. 25.01.2007 – C-329/05, Slg. 2007, I-1107 – Meindl; *EuGH*, Urteil v. 18.07.2007 – C-182/06, Slg. 2007, I-6705 – Lakebrink.

²⁸⁵ Kritisch daher Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 225 f.

und des „Familienstandes“ versteht²⁸⁶. Allenfalls findet sich noch ein Hinweis, dass es um die Anwendung von Vorschriften geht, die die Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit (subjektives Nettoprinzip) gewährleisten²⁸⁷.

Auch wenn eine solche Schlussfolgerung aufgrund der verwendeten Begriffe nahe liegt, so ist dieses Ergebnis keineswegs gesichert. Schließlich hat der EuGH zu erkennen gegeben, dass eine Berücksichtigung der persönlichen Lage sowie des Familienstandes nicht nur dann erfolgt, wenn steuerliche Vorschriften den Abzug von „Familienlasten“ oder von „Vorsorgeleistungen“ vorsehen. Er spricht vielmehr ganz grundsätzlich davon, dass es um Faktoren geht, „die allgemein einen Anspruch auf Steuerabzüge und Freibeträge begründen“²⁸⁸.

Fraglich ist, welche Bedeutung es hat, dass der EuGH das Adjektiv „allgemein“ verwendet. Man kann die Wortwahl so verstehen, dass alle steuerlich abziehbaren Aufwendungen gemeint sind, die sich keiner Einkunftsart zuordnen lassen²⁸⁹.

Da nach Ansicht des EuGH der Quellenstaat die persönliche Lage des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht berücksichtigen muss²⁹⁰, würde dieses Verständnis dazu führen, dass dem beschränkt Steuerpflichtigen nicht nur solche Steuerminderungen vorenthalten werden könnten, die im Zusammenhang mit dem subjektiven Nettoprinzip stehen, sondern auch sonstige Steuervergünstigungen wie etwa § 34g EStG²⁹¹.

Für diese Interpretation spricht, dass der beschränkt Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat möglicherweise Anspruch auf vergleichbare

²⁸⁶ Siehe lediglich *Lang*, RIW, 2005, 336 (342 f.) sowie *Meussen*, ET 2009, 185 (186) und *Pötgens/Geursen*, ET 2007, 499 (504).

²⁸⁷ *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 901; *Seer*, in: *Gassner/Lang/Lechner* u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 37 (58).

²⁸⁸ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 10 – Schumacker; s. auch *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 7 – Gschwind.

²⁸⁹ Siehe hierzu *Meussen*, ET 2009, 185 (186).

²⁹⁰ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 34-37 – Schumacker; *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 23, 27 – Gschwind; *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 44 – Gerritse.

²⁹¹ Siehe hierzu. *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 226 f.

Vergünstigungen hat. Wäre nun auch die Bundesrepublik als Quellenstaat dazu verpflichtet, solche Vergünstigungen beschränkt Steuerpflichtigen einzuräumen, so erhielte der Steuerpflichtige die Vergünstigung möglicherweise doppelt.

Gegen eine solche Beurteilung könnte sprechen, dass es sich bei den Normen, deren Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige fraglich ist, um sog. Lenkungsnormen handelt. Sie wollen alle Steuerpflichtige zu einem bestimmten Verhalten bewegen. Da der EuGH die Funktion bzw. den Zweck einer Vorschrift bei der Diskriminierungsprüfung berücksichtigt²⁹², ist es nicht ausgeschlossen, dass der EuGH entscheidend auf dieses Kriterium abstellt.

Meines Erachtens ist zu differenzieren: Stehen Lenkungsnormen im Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften, so ist die Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen betroffen. Hier kann nicht davon gesprochen werden, die Regelung berücksichtige die persönliche Lage oder den Familienstand des Steuerpflichtigen.

Weist die Lenkungsnorm keinen Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf, so knüpft die Lenkungsnorm an ein privates Verhalten an, bezieht sich also auf die „persönliche Lage“ des Steuerpflichtigen.

Für die getroffene Differenzierung spricht, dass nach ihr beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige den gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen unterliegen was ihre Erwerbssphäre betrifft. Eine Gleichstellung ist hier geboten, da nur so das Funktionieren des Binnenmarktes gewährleistet ist. Diese Notwendigkeit besteht bezüglich von Lenkungsnormen nicht, die keinen Bezug zur Erwerbssphäre aufweisen.

²⁹² Vgl. *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 26 – Gschwind; *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 23 – Conijn.

aa. Zwischenergebnis

Es ist nicht möglich, Lenkungsnormen generell den Vorschriften zuzuordnen, die die persönliche Lage oder den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Folglich muss im Einzelfall ermittelt werden, ob der beschränkt Steuerpflichtige die Anwendung der fraglichen Vorschrift verlangen kann.

bb. Vorschriften, die die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen

Der Rechtsprechung des EuGH kann entnommen werden, dass die Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG²⁹³, die Gewährung des Grundfreibetrags (§ 32a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)²⁹⁴ und die Möglichkeit, Unterhaltsverpflichtungen steuerlich geltend zu machen²⁹⁵, der Berücksichtigung der „persönlichen Lage“ des Steuerpflichtigen dienen.

Es handelt sich jeweils um Regelungen, die berücksichtigen, dass sich der Steuerpflichtige privaten Aufwendungen nicht entziehen kann und diese keiner bestimmten Einkunftsart zugeordnet werden können. Diese Merkmale liegen bei allen Vorschriften vor, die das subjektive Nettoprinzip verwirklichen. Folglich kann davon ausgegangen werden, dass die Rechtsprechung des EuGH zur Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstands auf alle Vorschriften angewendet werden kann, die das subjektive Nettoprinzip verwirklichen.

²⁹³ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 7 i.V.m. Rdnr. 47 – Schumacker.

²⁹⁴ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 48 – Gerritse; s. auch *EuGH*, Urteil v. 01.07.2004 – C-169/03, Slg. 2004, I-6443 – Wallentin.

²⁹⁵ *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 29, 83 – de Groot.

b. Pflicht des Quellenstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen

Der EuGH geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es primär die Aufgabe des Ansässigkeitsstaates sei dem unbeschränkt Steuerpflichtigen die Vergünstigungen einzuräumen, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben²⁹⁶. Könne der Ansässigkeitsstaat diese Verpflichtung erfüllen, so müsse der Quellenstaat das subjektive Nettoprinzip nicht anwenden. Würde auch der Quellenstaat Aufwendungen zum Abzug zulassen, die die private Lage und den Familienstand betreffen, so würden diese Aufwendungen doppelt berücksichtigt, was nicht angemessen sei²⁹⁷.

Nur wenn sich die abziehbaren privaten Aufwendungen im Ansässigkeitsstaat nicht steuermindernd auswirken können, müsse der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen²⁹⁸. Andernfalls liege ein Eingriff in die Grundfreiheit vor, deren Schutzbereich eröffnet sei.

aa. Eröffnung des Schutzbereichs der Grundfreiheiten

Es überrascht zunächst einmal, dass der EuGH ohne weiteres davon ausgeht, dass der Schutzbereich der Grundfreiheiten eröffnet sei²⁹⁹. Schließlich stehen steuerliche Abzüge, die die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigen in keinem unmittelbaren Zusammenhang zur Erwerbssphäre. Nur diese wird jedoch von den Grundfreiheiten geschützt.

²⁹⁶ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker; *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 22 – Gschwind; *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rn. 90 – de Groot; *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-425/11, Rdnr. 46 – Ettwein (erhältlich unter www.curia.europa.eu); *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, IStR 2013, 275 – Beker.

²⁹⁷ *Wassermeyer*, in: *Vogel* (Hrsg.), *Grundfragen des Internationalen Steuerrechts*, 1985, S. 49 (63); *Koblenzer*, *Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger*, 1999, S. 75.

²⁹⁸ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 36 – Schumacker; *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 27 – Gschwind.

²⁹⁹ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 23, 24 – Schumacker unter Hinweis auf *EuGH*, Urteil v. 08.05.1990 – C-175/88, Slg. 1990, I-1779, Rdnr. 12 – Biehl.

Beispielsweise gewährleistet die Arbeitnehmerfreizügigkeit „nur“, dass Arbeitnehmer „in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen“ gleich behandelt werden (Art. 45 Abs. 2 AEUV). Die Vorschrift wird konkretisiert durch Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EG der besagt, dass Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen erhalten müssen wie inländische Arbeitnehmer. Regelungen wie etwa die Zusammenveranlagung von Ehegatten (§ 26 EStG) sind aber nicht nur auf Arbeitnehmer anwendbar.

Der EuGH legt jedoch die Grundfreiheiten und Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EG nicht derart restriktiv aus. Er ist vielmehr der Ansicht, dass auf dem Gebiet des Einkommensteuerrechts jede Art der Ungleichbehandlung einen Eingriff in den Schutzbereich darstelle³⁰⁰.

Für diese Sichtweise spricht, dass nicht nur die Erwerbsaufwendungen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, sondern auch die privat abziehbaren Aufwendungen. Sie wirken sich damit auf die tarifliche Einkommensteuer aus. Es besteht damit zumindest ein mittelbarer Zusammenhang zur Erwerbssphäre. Schließlich wirkt sich die Steuerlast, die die Steuerpflichtigen tragen müssen, auf die Preise aus, zu denen sie ihre Waren und Dienstleistungen anbieten.

bb. Primäre Pflicht des Ansässigkeitsstaats

Der EuGH begründet seinen Standpunkt, wonach es primär die Aufgabe des Ansässigkeitsstaats ist, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen damit, dass die persönliche Steuerkraft des Steuerpflichtigen am leichtesten an dem Ort beurteilt werden kann, „an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermö-

³⁰⁰ Siehe hierzu *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 423.

gensinteressen liegt“³⁰¹. Dieser Ort sei „in der Regel der ständige Aufenthaltsort des betroffenen Person“³⁰².

Außerdem gehe auch das Internationale Steuerrecht davon aus, dass es grundsätzlich Sache des Wohnsitzstaates sei, die persönliche Lage und den Familienstand des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen³⁰³. Dies gehe u.a. aus dem Musterabkommen der OECD zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (OECD-MA) hervor³⁰⁴. Es stellt sich die Frage, wie stichhaltig diese Argumente sind.

(1.) Das Internationale Steuerrecht

(a) Das OECD-Musterabkommen

Das OECD-Musterabkommen befasst sich mit der Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen allein in Art. 24 Abs. 3 S. 2 OECD-MA³⁰⁵. Die Vorschrift bezieht sich auf Art. 24 Abs. 3 S. 1 OECD-MA, der verlangt, dass die Besteuerung einer Betriebsstätte nicht ungünstiger sein darf als die Besteuerung eines ansässigen Unternehmens. In diesem Zusammenhang stellt Art. 24 Abs. 3 S. 2 OECD-MA fest, dass steuerliche Entlastungen aufgrund des Personenstandes oder von Familienlasten nicht gewährt werden müssen. Die Vorschrift stellt also klar, dass das Diskriminierungsverbot von Art. 24 Abs. 3 S. 1 OECD-MA allein im Bereich des objektiven Nettoprinzips gilt³⁰⁶. Dagegen verbietet die Regelung nicht beschränkt Steuerpflichtigen Steuervergünstigungen vorzuent-

³⁰¹ EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker; EuGH, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 22 – Gschwind; zuletzt bestätigt durch EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – C-425/11, Rdnr. 46 – Ettwein (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

³⁰² EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker; EuGH, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 22 – Gschwind.

³⁰³ EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker.

³⁰⁴ EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker; EuGH, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 98 – de Groot; zustimmend Fischer, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001, S. 173; ablehnend Lang, RIW 2005, 336 (337 f.).

³⁰⁵ Siehe hierzu Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, S. 487.

³⁰⁶ Thömmes, in: Lehner (Hrsg.); Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 81 (96); Strunk, in: Grotherr/Herfort/Strunk u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 703.

halten, die mit dem Personenstand oder den Familienlasten zusammenhängen.

Art. 24 Abs. 3 S. 1 OECD-MA enthält nach zutreffender Ansicht keine Aussage darüber, welcher Vertragsstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Lage und des Familienstandes verpflichtet ist³⁰⁷. Schließlich ist es der primäre Zweck des OECD-MA eine Doppelbesteuerung zu vermeiden³⁰⁸. Diese droht aber nur bezüglich der Besteuerung der einzelnen Einkünfte.

(b) Die Prinzipien des Internationalen Steuerrechts

Der EuGH beruft sich auch ganz allgemein darauf, dass sich die Pflicht zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse für den Ansässigkeitsstaat aus dem Internationalen Steuerrecht ergebe³⁰⁹.

Diese Auffassung ist nicht haltbar³¹⁰. Es gibt kein internationales Abkommen, aus dem sich ergeben würde, dass der Ansässigkeitsstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse verpflichtet ist.

Tatsächlich zeigt sich auch, dass die einzelnen Staaten unterschiedliche Wege gehen, wenn es um die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse geht.

(aa) Vollständige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat

Viele Staaten berücksichtigen bei der unbeschränkten Steuerpflicht vollständig die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Im Gegenzug bleiben diese bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen außen vor. Eine solche Rechtslage findet man – im Grundsatz – in der Bundes-

³⁰⁷ Lang, RIW 2005, 336 (337, 339).

³⁰⁸ Frotscher, Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2005, Rn. 43.

³⁰⁹ EuGH, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089, Rdnr. 44 – Asscher.

³¹⁰ Lang, RIW 2005, 336 (337).

republik Deutschland vor. Nur im Falle des Anrechnungsverfahrens kommt es in der Bundesrepublik aufgrund der Berechnung der anrechenbaren ausländischen Steuer im Ergebnis zu einer anteiligen Kürzung³¹¹.

(bb) „Fractional taxation“

Andere Staaten lassen als Ansässigkeitsstaat den Abzug privater Aufwendungen nur anteilig zu³¹². Dafür sehen ihre Steuergesetze vor, dass im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen anteilig berücksichtigt werden³¹³.

(cc) Vor- und Nachteile der beiden Methoden zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse

Die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse ist Ausfluss des sog. subjektiven Nettoprinzip und steht nicht mit einer bestimmten Einkunftsquelle in einem Zusammenhang. Dies spricht dafür, dass die persönlichen Verhältnisse sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch im Quellenstaat anteilig berücksichtigt werden müssen³¹⁴.

Muss der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse vollumfänglich bei der Besteuerung des Steuerpflichtigen steuermindernd erfassen, der Quellenstaat dagegen überhaupt nicht, so kommt es zu einer Verschiebung des Steueraufkommens zugunsten des Quellenstaates. Dies wird von manchen als ungerechtfertigt angesehen³¹⁵. Für den Steuerpflichtigen führt die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Quellen-

³¹¹ *Kaefer*, BB 1995, 1615 (1621); *Menhorn*, IStR 2002, 15 (15); *Mössner*, in: *Haarmann* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, S. 110 (124).

³¹² *Menhorn*, IStR 2002, 15 (15).

³¹³ *Wattel*, ET, 2000, 210 (211).

³¹⁴ Vgl. hierzu die in *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 60 – de Groot dargelegte Rechtsansicht der niederländischen Regierung; *Wattel*, ET 2000, 210 (214).

³¹⁵ Vgl. hierzu die in *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 64 – de Groot wiedergegebene Stellungnahme der belgischen Regierung.

staat im Übrigen dazu, dass hier die steuerliche Belastung höher ist als diejenige von Personen, die im Tätigkeitsstaat ansässig sind. Schließlich führt ihre Berücksichtigung zu einer Minderung des zu versteuernden Einkommens.

Die anteilige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse führt aber im Quellenstaat zu einer Verkomplizierung des Besteuerungsverfahrens³¹⁶. Schließlich macht es der anteilige Ansatz der persönlichen Verhältnisse erforderlich, dass der Quellenstaat die weltweiten Einkünfte ermittelt. Außerdem wird die anteilige Berücksichtigung im Ansässigkeits- und im Quellenstaat in der Praxis regelmäßig nicht dazu führen, dass die persönlichen Verhältnisse immer in voller Höhe berücksichtigt werden. Da die Mitgliedstaaten die Quote nach dem Verhältnis der inländischen Einkünfte zur Summe der Einkünfte berechnen und die Höhe der Einkünfte nach den nationalen Steuervorschriften berechnet werden, kann es beispielsweise vorkommen, dass der Ansässigkeitsstaat eine Quote von 65 % berechnet und der Quellenstaat von 25%³¹⁷.

Allerdings gibt es auch bei der vollständigen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat Situationen, in denen die persönlichen Verhältnisse nicht vollständig berücksichtigt werden können. Dies ist der Fall, wenn die steuerpflichtigen Einkünfte im Ansässigkeitsstaat geringer sind als die Höhe der abziehbaren, privaten Aufwendungen. Auch wenn man meint, in diesem Fall sei der Quellenstaat zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse berufen³¹⁸, so versagt diese Lösung doch, wenn der Steuerpflichtige in mehreren Quellenstaaten Einkünfte in ähnlicher Höhe erzielt³¹⁹.

³¹⁶ Siehe hierzu auch *Engelschalk*, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1987, S. 86.

³¹⁷ Siehe hierzu auch *Mattson*, ET 2003, 186 (192).

³¹⁸ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 – Schumacker.

³¹⁹ *Lang*, RIW 2005, 336 (340); *Schnitger*, FR 2003, 148 (150).

(dd) Schlussfolgerung

Da sowohl die vollständige Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat als auch die sog. „fractional taxation“ sowohl Vor- als auch Nachteile hat, ist es nicht verwunderlich, dass nicht alle Staaten das gleiche System zur Besteuerung der Steuerpflichtigen anwenden.

Aufgrund der unterschiedlichen internationalen Ausgestaltung kann dem Internationalen Steuerrecht jedenfalls nicht die Verpflichtung entnommen werden, der Ansässigkeitsstaat müsse den Abzug von privaten Aufwendungen stets in voller Höhe gewähren³²⁰.

(2.) Die Möglichkeit zur Beurteilung der persönlichen Steuerkraft

Der EuGH begründet die Pflicht des Ansässigkeitsstaates zur Berücksichtigung der persönlichen Lage auch damit, dass dort die „persönliche Steuerkraft“ des Steuerpflichtigen, „die sich aus der Berücksichtigung seiner Gesamteinkünfte sowie seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergibt“, am leichtesten an dem Ort beurteilt werden könne, „an dem der Mittelpunkt seiner persönlichen Interessen und seiner Vermögensinteressen liegt“³²¹. In diesem Zusammenhang führt der EuGH außerdem aus, dass der Steuerpflichtige meist den überwiegenden Teil seiner Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielt³²².

In der Literatur werden diese Aussagen dahingehend verstanden, der EuGH stelle auf die Effektivität des Besteuerungsverfahrens ab. Eine solche Argumentation sei widersprüchlich. Falls sich nämlich die Mitgliedstaaten auf Effizienzgesichtspunkte beriefen, um Eingriffe in den Schutzbereich der Grundfreiheiten zu rechtfertigen, weise der EuGH ein solches

³²⁰ So aber der EuGH, vgl. *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker.

³²¹ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker.

³²² *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker.

Vorbringen regelmäßig unter Hinweis auf die Amtshilfe-Richtlinie zurück³²³.

Man kann aber auch die Auffassung vertreten, dass sich die Ausführungen des EuGH auf die „persönliche Steuerkraft“ des Steuerpflichtigen beziehen, also auf die subjektive Leistungsfähigkeit.

Eine Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit kann regelmäßig nur im Ansässigkeitsstaat erfolgen, da nur dieser Staat die weltweiten Einkünfte besteuern kann. Im Quellenstaat ist dies nur möglich, wenn der Steuerpflichtige dort sämtliche Einkünfte erzielt. Folglich ist es regelmäßig „leichter“, die „persönliche Steuerkraft“ im Ansässigkeitsstaat zu ermitteln.

Im Ansässigkeitsstaat ist eine Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit allerdings nur möglich, wenn dieser die aus seiner Sicht ausländischen Einkünfte nicht steuerbefreit hat. Schließlich besteuert dann der Ansässigkeitsstaat, ähnlich wie der Quellenstaat, nur einen Teil des Welteinkommens. Der EuGH liefert für diese Situation kein überzeugendes Argument, warum hier der Ansässigkeitsstaat zur vollumfänglichen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse verpflichtet sein soll.

(3.) Zwischenergebnis

Die Argumente, die der EuGH anbringt, um die Pflicht des Ansässigkeitsstaates zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse zu begründen, sind nicht stichhaltig³²⁴. Insbesondere beruht die Rechtsansicht des EuGH auf einem fehlerhaften Verständnis des Internationalen Steuerrechts.

³²³ Lang, RIW 2005, 336 (338).

³²⁴ Ebenso Lang, RIW 2005, 336 (338).

(4.) Alternative Begründung

Die Pflicht des Ansässigkeitsstaats zur vollständigen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse kann mit dem Unionsrecht selbst begründet werden. Vergleicht man nämlich einen unbeschränkt Steuerpflichtigen, der auch im Ausland Einkünfte erzielt, mit einem anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen, der seine gesamten Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielt, so verlangt das in den Grundfreiheiten enthaltene Diskriminierungsverbot, dass beide Steuerpflichtige gleich behandelt werden³²⁵. Da derjenige, der sämtliche Einkünfte im Inland erzielt, Anspruch auf die Anwendung des subjektiven Nettoprinzips hat, muss gleiches für denjenigen gelten, der auch Einkünfte im Ausland erzielt.

Der Ansässigkeitsstaat kann seine Verpflichtung allerdings aufgrund eines völkerrechtlichen Vertrags ganz oder teilweise auf den Quellenstaat übertragen³²⁶. Dagegen kann er den Abzug der privaten Aufwendungen nicht einfach unter Hinweis auf die Rechtslage im Quellenstaat einschränken³²⁷. Schließlich richten sich die Grundfreiheiten an jeden Mitgliedstaat. Daraus folgt, dass jeder Mitgliedstaat dafür Sorge tragen muss, dass eine Rechtslage besteht, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

(5.) Ergebnis

Die Grundfreiheiten verpflichten den Ansässigkeitsstaat, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen vollumfänglich zu berücksichtigen.

Daher muss der Ansässigkeitsstaat beispielsweise die Anrechnungsmethode, die der Beseitigung der Doppelbesteuerung dient, so ausgestalten, dass eine Kürzung der privat abziehbaren Aufwendungen ausgeschlossen ist³²⁸. § 34c Abs. 1 S. 2 EStG entspricht diesen Anforderungen nicht, weshalb die Norm gegen das Unionsrecht verstößt³²⁹.

³²⁵ *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 83 – de Groot.

³²⁶ *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 99 – de Groot.

³²⁷ Anders *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 100 – de Groot; ihm folgend *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 368 f.

³²⁸ *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819 – de Groot; *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, IStR 2013, 275 – Beker; s. hierzu auch *Kortz*, Die Rechtspre-

cc. Folgen für die beschränkte Steuerpflicht

(1.) Regelfall

(a) Ansicht des EuGH

Der EuGH vertritt die Ansicht, dass im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht berücksichtigt werden müssen. Schließlich mindern die privaten Aufwendungen bereits die Bemessungsgrundlage im Ansässigkeitsstaat³³⁰.

(b) Bewertung

Die Richtigkeit dieser Ansicht wird deutlich, wenn man sich ins Gedächtnis ruft, was die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen wird das Welteinkommen besteuert, d.h. erfasst werden sowohl die Einkünfte, die im Inland erwirtschaftet wurden, als auch diejenigen Einkünfte, die im Ausland erzielt wurden. Die Summe der Einkünfte mindert sich um die abziehbaren privaten Aufwendungen.

Kommt im Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode zur Anwendung, so werden dort nur die inländischen Einkünfte abzüglich der abziehbaren privaten Aufwendungen besteuert. Die ausländischen Einkünfte unterliegen dagegen der Besteuerung im Quellenstaat. Mit der Freistellungsmethode wird also die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auf den Ansässigkeits- und den Quellenstaat verteilt.

Würde nun der Quellenstaat ebenfalls die privaten Aufwendungen von den steuerbaren Einkünften abziehen, so wäre die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer falsch berechnet. Der Steuerpflichtige würde aufgrund der doppelten Erfassung der persönlichen Verhältnisse nicht mehr nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert.

chung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 333; *Schnitger*, FR 2003, 148 (150 f.); kritisch *Weinschütz*, IStR 2013, 471 (471).

³²⁹ *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, IStR 2013, 275 – Beker.

³³⁰ So auch *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 114.

Gleiches gilt, wenn im Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode angewendet wird. Die Anrechnungsmethode führt nur dann in jedem Fall zur Besteuerung des Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, wenn die Bemessungsgrundlage des Anrechnungsbetrags identisch ist mit der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer im Quellenstaat. Würde der Quellenstaat, dessen Einkommensteuerbelastung höher ist als diejenige des Ansässigkeitsstaats, die privaten Aufwendungen ebenfalls abziehen, so wäre die Einkommensteuer zu niedrig bemessen.

Es zeigt sich also, dass die Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen notwendig ist, damit Ansässigkeitsstaat und Quellenstaat zusammen den Steuerpflichtigen nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuern können.

Obwohl also beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen ungleich behandelt werden, bewirkt die Ungleichbehandlung eine Gleichstellung der Steuerpflichtigen, die Einkünfte im Ausland erzielen, mit solchen Steuerpflichtigen, die nur im Ansässigkeitsstaat Einkünfte erwirtschaften. Schließlich werden beide nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert.

(c) Begründungsversuche der Steuerlehre

Das Zusammenspiel der unbeschränkten und der beschränkten Steuerpflicht wird in der Steuerlehre häufig übersehen. Daher wird die Unanwendbarkeit des subjektiven Nettoprinzips im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht häufig mit einem Hinweis auf die Regeln des Internationalen Steuerrechts begründet³³¹. Die obigen Ausführungen haben aber gezeigt, dass dem Internationalen Steuerrecht eine solche Schlussfolgerung nicht entnommen werden kann. Schließlich berücksichtigen viele Länder die persönlichen Verhältnisse von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen anteilig³³².

³³¹ So beispielsweise *Hinneken*, ET 1996, 286 (292).

³³² Siehe *Menhorn*, IStR 2002, 15 (15).

Auch die These, die beschränkte Besteuerung im Tätigkeitsstaat betreffe von vorneherein nur einen Ausschnitt der Steuerkraft, die sich in den objektiven Elementen der jeweiligen Steuerquelle erschöpfe, kann nicht begründen, warum die persönlichen Verhältnisse im Tätigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden müssen³³³. Hier wird aus der vorgefundenen Rechtslage auf deren Rechtmäßigkeit geschlossen³³⁴.

Nicht überzeugen kann auch die Meinung, wonach der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse nicht berücksichtigen muss, weil er nur die inländischen Einkünfte besteuern kann und folglich eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht möglich ist³³⁵. Denkt man diesen Ansatz weiter, so wäre es konsequent, wenn bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die im Ausland Einkünfte erzielen, die persönlichen Verhältnisse ebenfalls nicht berücksichtigt würden, wenn die ausländischen Einkünfte nach dem einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreit sind. Schließlich werden auch hier nur die inländischen Einkünfte besteuert.

(d) Ergebnis

Im Ergebnis besteht Einigkeit darüber, dass der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse grundsätzlich nicht berücksichtigen muss. Allerdings wird diese Einschätzung unterschiedlich begründet. Richtig ist es darauf abzustellen, dass sich die persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat steuermindernd auswirken.

(2.) Sonderfall

Der EuGH weist ausnahmsweise dem Quellenstaat die Pflicht zur Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen zu und zwar dann,

³³³ So aber *Fischer*, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001, S. 173 f.

³³⁴ Ähnlich kritisch, *Eckert*, Die beschränkte Steuerpflicht, 1995, S. 123,

³³⁵ *Hey*, in: *Gassner/Lang/Lechner* u.a. (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 15 (32).

wenn „der Wohnsitzstaat nicht in der Lage ist, ihm die Vergünstigungen zu gewähren, die sich aus der Berücksichtigung seiner persönlichen Lage und seines Familienstands ergeben“. Dies sei der Fall, wenn der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat keine nennenswerten Einkünfte habe³³⁶. Zum gleichen Ergebnis kommt übrigens der BFH aus verfassungsrechtlichen Gründen³³⁷.

Der EuGH begründet dies damit, dass sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Situation befänden, wenn der beschränkt Steuerpflichtige im Quellenstaat den wesentlichen Teil seiner Einkünfte erziele³³⁸. Dies sei der Fall, wenn die inländischen Einkünfte mindestens 90% der weltweit erzielten Einkünfte ausmachen oder die im Ausland erzielten Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen (vgl. § 1 Abs. 3 EStG)³³⁹.

(a) Vollständiger Abzug der privaten Aufwendungen

Das entscheidende Kriterium der Vergleichbarkeitsprüfung ist für den EuGH tatsächlich nicht, dass die wesentlichen Einkünfte im Tätigkeitsstaat erzielt werden. Vielmehr ist für den Gerichtshof entscheidend, dass sich die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht vollumfänglich steuermindernd auswirken würden, falls der Quellenstaat, in dem der Steuerpflichtige die wesentlichen Einkünfte erzielt, nicht verpflichtet wäre, die persönlichen Verhältnisse vollumfänglich zu berücksichtigen³⁴⁰.

Das folgende Beispiel soll die Problematik veranschaulichen: Ein nicht verheirateter Steuerpflichtiger erzielt im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 5.000 €; weitere 95.000 € erwirtschaftet er im Quellenstaat. Die privat abziehbaren Aufwendungen belaufen sich auf 10.000 €.

³³⁶ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 36 – Schumacker.

³³⁷ *BFH*, Urteil v. 20.04.1988 – I R 219/82, BStBl. II 1990, 701.

³³⁸ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 37 – Schumacker.

³³⁹ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – Gschwind.

³⁴⁰ *Sedemund*, DStZ 2004, 372 (375).

Stellt der Ansässigkeitsstaat die im Quellenstaat erwirtschafteten Einkünfte steuerfrei, so belaufen sich die im Ansässigkeitsstaat steuerbaren Einkünfte auf 5.000 €. Da die privat abziehbaren Aufwendungen betragsmäßig größer sind, kann der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen nicht vollumfänglich berücksichtigen. Wäre in dieser Situation der Tätigkeitsstaat nicht verpflichtet, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, so würden diese nicht in voller Höhe die Einkünfte des Steuerpflichtigen mindern.

Fraglich ist die Rechtslage allerdings, wenn der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert und die Doppelbesteuerung durch Anwendung der Anrechnungsmethode verhindert.

In dieser Situation sind die steuerbaren Einkünfte so hoch, dass die abziehbaren privaten Aufwendungen die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern können. Es erscheint daher fraglich, ob in diesem Fall der Quellenstaat verpflichtet sein soll, ebenfalls die private Lage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen³⁴¹.

Zum Teil wird die Ansicht vertreten, der Quellenstaat sei hierzu nicht verpflichtet, wenn die im Quellenstaat entrichtete Einkommensteuer vollständig im Ansässigkeitsstaat auf die Einkommensteuer angerechnet werde³⁴². Es wird also die Gesamtsteuerbelastung des Steuerpflichtigen herangezogen, um zu klären, ob eine Diskriminierung vorliegt oder nicht.

Dieses Vorgehen ist abzulehnen. Das Unionsrecht ist von jedem Mitgliedstaat zu beachten. Würde man nun die Frage nach der Vereinbarkeit einer nationalen Regelung von der Rechtslage in einem anderen Mitgliedstaat abhängig machen, so würde diese Pflicht relativiert³⁴³. Außerdem würde sich die Frage stellen, welcher Staat dafür Sorge tragen muss, dass eine

³⁴¹ Siehe hierzu *Jones*, ET 1996, 46 ff.; *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 371-385; *Wattel*, ET 1996, 59 (60).

³⁴² *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 376 f.

³⁴³ *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 911.

Rechtslage geschaffen wird, die mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass das Abstellen auf die Gesamtsteuerbelastung dazu führt, dass unterschiedliche Regelungen in die Vergleichsprüfung einbezogen werden. So wird beispielsweise der Nachteil der Nichtberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse dadurch kompensiert, dass im Tätigkeitsstaat die Steuerbelastung niedriger ist als im Ansässigkeitsstaat. Schließlich wirken sich beide Faktoren auf die Höhe der Einkommensteuer im Tätigkeitsstaat aus. Der EuGH lehnt aber eine solche Betrachtungsweise ab. Seiner Rechtsprechung ist zu entnehmen, dass die Prüfung des Vorliegens einer Ungleichbehandlung anhand der fraglichen Regelung vorzunehmen ist³⁴⁴.

Im Übrigen ist nicht ersichtlich, warum davon ausgegangen wird, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen würden nur dann vollständig berücksichtigt, wenn die im Tätigkeitsstaat angefallene Steuer vollständig auf die Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat angerechnet werde³⁴⁵. Schließlich muss die Anrechnungsmethode so ausgestaltet sein, dass es zu keiner Kürzung der abziehbaren, privaten Aufwendungen kommt³⁴⁶.

(b) Stellungnahme

Die Argumente, die der EuGH liefert, um die Pflicht des Quellenstaats zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse zu begründen, überzeugen nicht³⁴⁷. Sie erwecken den Eindruck, als müsste die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden, um bestimmen zu können, ob der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse berücksichtigen muss oder nicht³⁴⁸. Wäre dies der Fall, so müsste der Quellenstaat das subjektive

³⁴⁴ *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rn. 97 – de Groot; s. auch *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 911.

³⁴⁵ So *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 374, 381.

³⁴⁶ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, EuZW 2013, 631 – Beker.

³⁴⁷ Noch kritischer *Lang*, RIW 2005, 336 (337): „vage Gerechtigkeitsideen“.

³⁴⁸ Vgl. *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 911.

Nettoprinzip anwenden, wenn nach dem nationalen Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats dort keine steuerbaren Einkünfte vorlägen, nach den Steuervorschriften des Quellenstaats hingegen schon.

Richtig erscheint es allein auf die Rechtslage im Quellenstaat abzustellen. Da auch beschränkt Steuerpflichtige im Grundsatz nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert werden, darf es zu keiner Überbesteuerung kommen. Diese tritt ein, wenn die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bei der beschränkten Einkommensteuerpflicht höher ist, als diejenige, die sich im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht ergeben würde.

Das folgende Beispiel soll das Gesagte verständlicher machen: Ein Steuerpflichtiger erzielt im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 15.000 € sowie weitere Einkünfte in der Bundesrepublik als Quellenstaat in Höhe von 85.000 €. Die abziehbaren privaten Aufwendungen betragen 20.000 €.

Würden nun die inländischen Einkünfte in Höhe von 85.000 € die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in der Bundesrepublik darstellen, so käme es zu einer Überbesteuerung. Im Falle der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht beliefe sich nämlich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer auf 80.000 €³⁴⁹.

Problematisch ist dann nur die Situation, in der die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat negativ sind. Würde man die negativen Einkünfte bei der Vergleichsrechnung berücksichtigen, so würde das Territorialitätsprinzip außer Kraft gesetzt. Außerdem würden die negativen Einkünfte auch im Ansässigkeitsstaat die Bemessungsgrundlage verringern, da hier ein Verlustabzug (§ 10d EStG) möglich ist. Aus diesem Grund sind die negativen Einkünfte bei der Vergleichsrechnung nicht zu berücksichtigen.

Wandelt man das obige Beispiel ab, und geht von negativen Einkünften im Ansässigkeitsstaat in Höhe von 15.000 € aus, so darf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer einen Betrag von 65.000 € nicht über-

³⁴⁹ 15.000 € zzgl. 85.000 € abzgl. 20.000 € = 80.000 €.

steigen. Die Bemessungsgrundlage ist hier um 15.000 € höher, als in dem Fall, in dem sämtliche Einkünfte der Besteuerung unterliegen würden. In Höhe dieser Differenz erfolgt aber ein Verlustabzug im Ansässigkeitsstaat. Nur wenn der Verlustabzug endgültig ausgeschlossen ist, müssen auch die im Ansässigkeitsstaat erzielten Verluste im Quellenstaat berücksichtigt werden.

(c) Ergebnis

Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer im Quellenstaat darf nicht höher sein als diejenige, die sich ergeben würde, wenn der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig wäre; eine negative Summe der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat ist aber nicht zu berücksichtigen.

3. Die Regelung des § 1 Abs. 3 EStG

a. Allgemeines

Auf Antrag werden gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG auch natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte i.S.d. § 49 EStG erzielen. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (§ 1 Abs. 3 S. 2 Hs. 1 EStG).

Da die beschränkt Steuerpflichtigen hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, greift im Besteuerungsverfahren das subjektive Nettoprinzip ein, d.h. es werden – grundsätzlich – die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen steuermindernd berücksichtigt. Eine vollumfängliche Berück-

sichtigung der persönlichen Verhältnisse findet allerdings nur statt, wenn auch die Voraussetzungen von § 1a EStG vorliegen.

b. Funktion der Vorschrift

§ 1 Abs. 3 EStG behandelt beschränkt Steuerpflichtige nur dann wie unbeschränkt Einkommensteuerpflichtige, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG vorliegen. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass es grundsätzlich die Aufgabe des Ansässigkeitsstaats ist, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Nur wenn im Wohnsitzstaat nicht genügend steuerpflichtige Einkunftsmasse vorhanden ist, von der diese Abzüge vorgenommen werden können, soll die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat „einspringen“³⁵⁰. Von einer nicht ausreichend vorhandenen Einkunftsmasse geht der Gesetzgeber pauschalisierend aus³⁵¹, wenn die Einkünfte mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nicht übersteigen.

Der Gesetzgeber stellt damit bezüglich der 90%-Grenze auf die inländischen Einkünfte ab und hinsichtlich der Unterschreitung des Grundfreibetrags auf die Einkünfte, die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

c. Die Ermittlung der Einkünfte

§ 1 Abs. 3 S. 2 EStG regelt nicht, wie die Höhe der in- und ausländischen Einkünfte zu ermitteln ist. Daher sind die Einkünfte nach den allgemeinen Regeln des EStG zu bestimmen³⁵². Der Gesetzgeber begründet dies da-

³⁵⁰ BT-Drs. 12/6476, S. 11.

³⁵¹ BT-Drs. 12/6476, S. 11.

³⁵² BT-Drs. 12/6476, S. 11; *Grotherr*, in *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 38; *Kaefer*, FR 2005, 1215 (1215); *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Ge-

mit, dass die Finanzverwaltung überfordert wäre, „wenn sie unter Anwendung des Steuerrechts des jeweiligen Wohnsitzstaats des beschränkt Steuerpflichtigen ermitteln müsste, ob im Einzelfall der Wohnsitzstaat die personen- und familienbezogenen Umstände angemessen berücksichtigt hat; bei der Berücksichtigung beispielsweise von Kindern müssten zusätzlich auch sonstige Transferleistungen (insbesondere Kindergeld) in die Betrachtung einbezogen werden“³⁵³.

aa. Steuerfreie Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 4 EStG)

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 4 EStG bleiben bei der Ermittlung der Einkünfte i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 2 EStG nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte unberücksichtigt, die im Ausland nicht besteuert werden, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland steuerfrei sind.

Der Gesetzgeber hat mit der Vorschrift auf die Rechtsprechung des EuGH reagiert³⁵⁴. Dieser vertritt die Rechtsansicht, dass der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen müsse, falls dieser im Ansässigkeitsstaat nur steuerfreie Einkünfte hat. Der Ansässigkeitsstaat sei hier nicht in der Lage, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen. Dies sei allein dem Quellenstaat möglich, da nur hier steuerpflichtige Einkünfte erzielt würden³⁵⁵.

(1.) Die Ansicht des Gesetzgebers

Der deutsche Gesetzgeber interpretiert die Rechtsprechung des EuGH dahingehend, dass die im Ansässigkeitsstaat steuerfreien Einkünfte im Rahmen von § 1 Abs. 3 S. 2 EStG nur dann nicht erfasst werden, wenn

fahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 36.; *Waterkamp-Faupel*, FR 1995, 766 (766), *Knies*, in: *Rupp/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 171.

³⁵³ BT-Drs. 12/6476, S. 11.

³⁵⁴ BT-Drs. 16/6290, S. 52.

³⁵⁵ *EuGH*, Urteil v. 25.01.2007 – C-329/05, Slg. 2007, I-1107, Rdnr. 29 – Meindl.

diese Einkünfte bei einer entsprechenden Anwendung der Vorschriften des EStG, nicht steuerbar sind.

Fest steht, dass sich der Europäische Gerichtshof in seinen Entscheidungen³⁵⁶ bisher nur mit Situationen befasst hat, bei denen die fraglichen Einkünfte auch nach den Vorschriften des Quellenstaates prinzipiell nicht der Besteuerung unterlegen haben³⁵⁷.

Interessant ist daher die Situation, in der die Einkünfte nur nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates steuerfrei sind, nicht aber nach dem Recht des Quellenstaates. Gemäß § 1 Abs. 3 S. 4 EStG würden diese Einkünfte im Rahmen der Berechnung gemäß § 1 Abs. 3 S. 2 EStG berücksichtigt. Die nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates ermittelte steuerpflichtige Einkunftsmasse kann damit gegebenenfalls nicht ausreichend hoch sein, um sämtliche Aufwendungen abzuziehen, die im Zusammenhang stehen mit der persönlichen Lage und dem Familienstand des Steuerpflichtigen.

Die Vereinbarkeit dieser Rechtslage mit dem Unionsrecht wird damit begründet, dass die Frage, ob sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage befinden, nur dann beurteilen lässt, wenn bei der Vergleichbarkeitsprüfung die gleichen rechtlichen Regelungen angewendet werden³⁵⁸.

Außerdem könne der Rechtsprechung des EuGH entnommen werden, dass nur solche Einkünfte nicht in die Berechnung nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG einzubeziehen seien, die ihrem Wesen nach nicht der Einkommenssteuer unterliegen. Im Umkehrschluss bedeute dies, dass der Tätigkeitsstaat bei der Berechnung nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG auch die im Ansäs-

³⁵⁶ *EuGH*, Urteil v. 01.07.2004 – C-169/03, Slg. 2004, I-6443 – Wallentin; *EuGH*, Urteil v. 25.01.2007 – C-329/05, Slg. 2007, I-1107 – Meindl.

³⁵⁷ Generalanwalt Léger, Schlussanträge v. 13.07.2006 – C-329/05, Slg. 2007, I-1109, Rdnr. 11 – Meindl; *Kaefer/Kaefer*, IStR 2006, 37 (40); *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 390 f.

³⁵⁸ *Kaefer/Kaefer*, IStR 2006, 37 (40); *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 37.

sigkeitsstaat steuerfreien Einkünfte einbeziehen könne, „soweit diese ihrem Wesen nach grundsätzlich der Einkommensteuer unterliegen“³⁵⁹.

(2.) Möglicher Standpunkt des EuGH

Der EuGH ist der Ansicht, dass der Ansässigkeitsstaat primär verantwortlich ist für die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse³⁶⁰. Ist dies nicht möglich, so muss der Quellenstaat diese Verpflichtung übernehmen. Da sich die persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat nicht auswirken können, wenn nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats nicht ausreichend positive Einkünfte vorhanden sind, spricht dies dafür, dass der Quellenstaat in diesem Fall das subjektive Nettoprinzip anwenden muss.

Allerdings hat der EuGH in der Rechtssache „D“ eine andere Ansicht vertreten³⁶¹. Dort ging es um einen Steuerpflichtigen, der im Ansässigkeitsstaat keine Vermögenssteuer bezahlen musste, da dieser Staat eine solche Steuer nicht erhob. Der Quellenstaat, in dem eine Vermögenssteuer zu entrichten war, verwehrte dem Steuerpflichtigen einen Freibetrag, der den Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigte.

Der EuGH vertrat hier die Ansicht, dass der Quellenstaat nicht verpflichtet sei, dem beschränkt Steuerpflichtigen den Freibetrag zu gewähren. Der EuGH begründete seine Entscheidung mit der Funktion des Freibetrags³⁶². Dieser soll einen Teil des Vermögens steuerfrei stellen. Da die Vermögenssteuer im Ansässigkeitsstaat nicht erhoben wurde, unterlag dieses Vermögen, das den wesentlichen Teil des gesamten Vermögens darstellte, nicht der Besteuerung. Die Rechtslage entsprach damit bereits derjenigen, die eigentlich erst nach Gewährung des Freibetrags vorliegen sollte. Folglich sei es nicht gerechtfertigt, dem Steuerpflichtigen einen An-

³⁵⁹ Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 390.

³⁶⁰ S. Valat, ET 2002, 446 (446).

³⁶¹ EuGH, Urteil v. 05.07.2005 – C-376/03, Slg. 2005, I-5821 – D.

³⁶² EuGH, Urteil v. 05.07.2005 – C-376/03, Slg. 2005, I-5821, Rdnr. 36 – D.

spruch auf den Freibetrag einzuräumen. Es würde ansonsten ein zu großer Teil des Vermögens von der Vermögensteuer befreit³⁶³.

Zu einem identischen Ergebnis wäre der EuGH gekommen, wenn er auf die Rechtslage im Quellenstaat abgestellt hätte. Aus Sicht dieses Staates sind im Ansässigkeitsstaat genügend Einkünfte vorhanden, um die persönliche Lage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

Die Entscheidung in der Rechtssache „D“ spricht dafür, dass der Quellenstaat nicht immer verpflichtet ist das subjektive Nettoprinzip anzuwenden, wenn im Ansässigkeitsstaat nur steuerbefreite Einkünfte vorliegen.

(3.) Stellungnahme

Um die Problematik in den Griff zu bekommen, muss man sich fragen, was den nationalen Gesetzgeber daran hindern soll, die Ermittlung der Einkünfte nach nationalem Recht vorzunehmen. In Betracht kommt hier nur das in den Grundfreiheiten sowie in Art. 18 AEUV enthaltene Diskriminierungsverbot. Dieses schützt beschränkt Steuerpflichtige vor einer Ungleichbehandlung im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen.

Eine Ungleichbehandlung kann aber nicht vorliegen, wenn sowohl die Einkünfte der unbeschränkt und der beschränkt Steuerpflichtigen nach den gleichen steuerlichen Vorschriften ermittelt werden. Zwar sind einige Steuerbefreiungen auf inländische Sachverhalte zugeschnitten (vgl. § 3 Nr. 2b EStG), § 1 Abs. 3 S. 4 EStG gewährleistet aber auch insoweit die Gleichbehandlung. Außerdem soll § 1 Abs. 3 EStG eine Überbesteuerung in der Bundesrepublik verhindern und für eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit sorgen. Insofern ist es ohne Bedeutung, ob die fraglichen Einnahmen im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind oder nicht.

Daher ist davon auszugehen, dass kein Verstoß gegen das Unionsrecht vorliegt.

³⁶³ Dies übersieht *Lang*, RIW 2005, 336 (341).

(4.) Ergebnis

§ 1 Abs. 3 S. 4 EStG verstößt nicht gegen die Grundfreiheiten bzw. das allgemeine Diskriminierungsverbot.

bb. Die 90%-Regelung (§ 1 Abs. 3 S. 1 Alt. 1 EStG)

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 Alt. 1 EStG kann der beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 1 EStG nur stellen, wenn seine Einkünfte mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen. Hierzu zählen die inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 EStG, sofern die Bundesrepublik nicht durch ein Doppelbesteuerungsabkommen auf ihr Besteuerungsrecht verzichtet hat.

Einkünfte, die nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, gelten für die Berechnung der 90%-Grenze als nicht der deutschen Einkommenssteuer unterliegend (§ 1 Abs. 3 S. 3 EStG). Die Vorschrift soll dem Umstand Rechnung tragen, dass nach der Konzeption der Doppelbesteuerungsabkommen „der Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte im Kern behält“³⁶⁴. Da der Ansässigkeitsstaat die Einkünfte besteuert, ist es insoweit möglich, dass die persönlichen Verhältnisse das zu versteuernde Einkommen mindern³⁶⁵.

Die Sinnhaftigkeit der Vorschrift wird in der Literatur vereinzelt bezweifelt³⁶⁶. § 1 Abs. 3 S. 3 EStG greift nämlich in den Fällen nicht ein, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen wurde und folglich der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert. Nach Ansicht von Teilen der Literatur sind in diesem Fall im Ansässigkeitsstaat ausreichend

³⁶⁴ BT-Drs. 12/6476, S. 12.

³⁶⁵ BT-Drs. 12/6476, S. 11; Lüdike, IStR 1996, 111 (112).

³⁶⁶ Lüdike, IStR 1996, 111 (112).

hohe Einkünfte vorhanden, so dass der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen könne³⁶⁷.

Diese Überlegungen überzeugen nicht. Besteht kein Doppelbesteuerungsabkommen, so werden sämtliche, in § 49 EStG genannten Einkünfte im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfasst. Dieses Besteuerungsrecht der Bundesrepublik erkennt auch der Ansässigkeitsstaat an, indem er durch eine unilaterale Regelung die Anrechnung der Quellensteuer auf die Einkommensteuer vorsieht. Der verbleibende Anteil des Ansässigkeitsstaats an der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist regelmäßig so gering, dass er die persönlichen Verhältnisse des Gebietsansässigen zumindest nicht vollumfänglich steuermindernd berücksichtigen kann.

cc. Grundfreibetragsgrenze (§ 1 Abs. 3 S. 2 Alt. 2 EStG)

Antragsberechtigt gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG sind auch diejenigen beschränkt Steuerpflichtigen, deren nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegende Einkünfte den Grundfreibetrag i.S.v. § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen. Die Grundfreibetragsgrenze ist neben der 90%-Regelung notwendig, da bei geringen Einkünften des Steuerpflichtigen Fälle denkbar sind, in denen der Ansässigkeitsstaat die persönlichen Verhältnisse nicht vollumfänglich berücksichtigen kann, obwohl mindestens 10% der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielt werden. Belaufen sich beispielsweise die Einkünfte insgesamt auf 4.000 €, wovon 2.000 € im Quellenstaat erzielt werden, so ist offensichtlich, dass der Ansässigkeitsstaat das Existenzminimum nicht steuerfrei stellen kann.

³⁶⁷ Lüdiche, IStR 1996, 111 (112).

d. Problematische Fälle

§ 1 Abs. 3 EStG wird im Regelfall dazu führen, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht berücksichtigt werden, wenn dies im Ansässigkeitsstaat nicht möglich ist. Der EuGH hat daher in einem Fall, in dem ein Steuerpflichtiger wesentliche Einkünfte im Ansässigkeitsstaat erzielt hat, die Vorschrift des § 1 Abs. 3 EStG nicht beanstandet³⁶⁸.

Es sind aber außergewöhnliche Sachverhalte denkbar, bei denen die Regelung versagt. Erzielt der Steuerpflichtige beispielsweise in seinem Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 20.000 € und in der Bundesrepublik in Höhe von 80.000 €, so können die private Lage und die Familiensituation des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat nur bis zu einer Höhe von 20.000 € berücksichtigt werden, wenn dieser die Freistellungsmethode anwendet. Musste der Steuerpflichtige infolge einer Erkrankung Behandlungskosten in Höhe von 25.000 € tragen, so kann dies der Ansässigkeitsstaat nicht vollumfänglich berücksichtigen.

In diesem Fall müsste die Bundesrepublik als Quellenstaat, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen (zumindest teilweise) grundsätzlich berücksichtigen, um eine Überbesteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen zu verhindern. Da § 1 Abs. 3 EStG dies nicht gewährleistet, liegt ein Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit vor. Diese könnte allerdings gerechtfertigt sein, weil der Gesetzgeber eine typisierende Regelung geschaffen hat.

Der EuGH verlangt allerdings, dass auch im Falle einer Typisierung eine Rechtslage besteht, die zu keiner Schlechterstellung desjenigen führt, der von einer Grundfreiheit Gebrauch gemacht hat³⁶⁹. Vorteile, die die Typisierung in anderen Fällen bringt, können die Ungleichbehandlung im konkre-

³⁶⁸ *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – Gschwind.

³⁶⁹ *Reimer*, in: *Lehner* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 (63).

ten Fall nicht ausgleichen³⁷⁰. Folglich kann eine etwaige Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen nicht gerechtfertigt werden.

Weiterhin ist der Fall problematisch, in dem der Steuerpflichtige in mehreren Mitgliedstaaten steuerbare Einkünfte erzielt und die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat nicht ausreichen um die persönliche Lage des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen³⁷¹. Hier sind die Tatbestandsvoraussetzungen von § 1 Abs. 3 S. 2 EStG ebenfalls nicht erfüllt. Die Folge ist, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen zumindest nicht vollständig berücksichtigt werden.

Es ist zu erwarten, dass der EuGH auch in diesem Fall den Standpunkt einnimmt, der Quellenstaat müsse die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen berücksichtigen. Schließlich vertritt der Gerichtshof die Auffassung, dass sich die persönlichen Verhältnisse vollständig steuermindernd auswirken müssen. Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass der EuGH jeden Quellenstaat verpflichten wird, die persönlichen Verhältnisse steuermindernd zu erfassen. Er wird den Mitgliedstaaten aber die Möglichkeit einräumen, durch bi- bzw. multilaterale Abkommen für eine andere Aufteilung der persönlichen Verhältnisse zu sorgen³⁷².

Es stellt sich damit die Frage, wie der Gesetzgeber § 1 Abs. 3 S. 2 EStG modifizieren kann, damit auch in den genannten Fällen eine Rechtslage besteht, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist³⁷³.

aa. Möglicher Standpunkt des EuGH

Der EuGH ist der Ansicht, der Quellenstaat sei dann zur Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse des beschränkt Steuerpflichtigen verpflich-

³⁷⁰ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 18, 20, 54 – Gerritse; *Schön*, IStR 2004, 289 (294).

³⁷¹ Siehe hierzu *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 325-328.

³⁷² Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819, Rdnr. 101 – de Groot.

³⁷³ Siehe *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 399-409.

tet, wenn der Ansässigkeitsstaat den Steuerpflichtigen nicht nach seiner subjektiven Leistungsfähigkeit besteuern kann. Es besteht insofern ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen der Situation im Ansässigkeitsstaat und derjenigen im Quellenstaat.

Hält man diesen Ansatz für richtig, so wäre es am einfachsten, wenn der Gesetzgeber die Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht von der Rechtslage im Ansässigkeitsstaat abhängig machen würde. Nur soweit die persönlichen Verhältnisse im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht keine Berücksichtigung gefunden haben – und der Steuerpflichtige dies durch Vorlage des Steuerbescheids nachweist –, sollte man die persönlichen Verhältnisse im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfassen. Geht etwa aus dem Steuerbescheid des Ansässigkeitsstaates hervor, dass die persönlichen Verhältnisse in Höhe von 3.000 € nicht berücksichtigt werden konnten, so wäre der Quellenstaat verpflichtet in dieser Höhe für eine Minderung des zu versteuernden Einkommens zu sorgen. Weitergehende Pflichten träfen die Bundesrepublik als Quellenstaat dann aber nicht. Sämtliche Vorschriften des EStG, die die Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit gewährleisten, könnten für nicht anwendbar erklärt werden.

Im Ergebnis würde die persönliche Lage des beschränkt Steuerpflichtigen nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaates beurteilt und bewertet. Er hätte keinen Anspruch auf die Berücksichtigung der persönlichen Lage nach den deutschen Einkommensteuervorschriften. Dies erscheint nicht unangemessen, da der beschränkt Steuerpflichtige im Inland nicht ansässig ist.

bb. Eigener Lösungsvorschlag

(1.) Verhinderung einer Überbesteuerung

Ist man zutreffenderweise der Ansicht, dass der Quellenstaat nur dann zu einer Berücksichtigung der persönlichen Lage des Steuerpflichtigen verpflichtet ist, wenn anderenfalls eine Überbesteuerung im Inland droht, so

muss der Gesetzgeber nicht auf die Rechtslage im Ansässigkeitsstaat abstellen.

Um eine Überbesteuerung auszuschließen, muss der Gesetzgeber vorsehen, dass das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen nicht höher sein kann, als das Einkommen, das sich ergeben würde, wenn der Steuerpflichtige unbeschränkt einkommensteuerpflichtig wäre.

Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte im Ansässigkeitsstaat bleibt bei der Betrachtung allerdings unberücksichtigt. Schließlich geht das EStG davon aus, dass es im Ansässigkeitsstaat zu einem Verlustabzug (§ 10d EStG) kommt. Die in einem Jahr zu hohe Bemessungsgrundlage wird also durch eine spätere Minderung kompensiert.

Erzielt also beispielsweise ein Steuerpflichtiger im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 20.000 € sowie weitere Einkünfte von 80.000 € in der Bundesrepublik als Quellenstaat, so beträgt die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in der Bundesrepublik 75.000 €, wenn sich die privaten Aufwendungen auf 25.000 € belaufen.

Wie man sieht hat diese Lösung den Vorteil, dass – anders als bei der gegenwärtigen Rechtslage – keine (fast) vollständige Doppelberücksichtigung der persönlichen Verhältnisse eintreten kann. Zu einer solchen Situation kommt es derzeit dann, wenn der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat Einkünfte erzielt, die den Grundfreibetrag in Höhe von 8.354 € nicht übersteigen. Der Steuerpflichtige hat dann nämlich gemäß § 1 Abs. 3 EStG Anspruch auf die Anwendung des subjektiven Nettoprinzips im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht.

(2.) Gesamtbetrachtung

Auch eine Gesamtbetrachtung zeigt, dass das gefundene Ergebnis zutreffend ist.

(a) Freistellungsverfahren

Kommt im oben genannten Beispiel im Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode zur Anwendung, so fällt dort keine Einkommensteuer an, weil die Bemessungsgrundlage 0 € beträgt. Schließlich sind die steuerbaren Einkünfte (20.000 €) niedriger als die abziehbaren privaten Aufwendungen (25.000 €).

(b) Anrechnungungsverfahren

Wendet der Ansässigkeitsstaat zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Anrechnungsmethode an, und ist diese so ausgestaltet, dass sie mit dem Unionsrecht vereinbar ist³⁷⁴, so ist ebenfalls sichergestellt, dass der Steuerpflichtige nach seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit besteuert wird.

(aa) Vereinbarkeit der Anrechnungsmethode mit dem Unionsrecht

Das Anrechnungsverfahren verstößt nach Ansicht des EuGH nur dann nicht gegen die Grundfreiheiten, wenn sichergestellt ist, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen im Ansässigkeitsstaat vollständig berücksichtigt werden. Dies ist in Deutschland nicht der Fall, da § 34c Abs. 1 S. 2 EStG dazu führt, dass sich die persönlichen Verhältnisse in der Bundesrepublik nur teilweise steuermindernd auswirken³⁷⁵. Schließlich werden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, das die Bemessungsgrundlage der tariflichen Einkommensteuer darstellt (§ 2

³⁷⁴ EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, EuZW 2013, 631 – Beker; s. auch EuGH, Urteil v. 12.12.2002 – C-385/00, Slg. 2002, I-11819 – de Groot.

³⁷⁵ EuGH, Urteil v. 28.02.2013 – C-168/11, EuZW 2013, 631, Rdnr. 36 – Beker; Menhorn, IStR 2002, 15 (16); siehe auch Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 330-332; Ott, in: Rupp/Knies/Ott u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 75; Rupp, in: Rupp/Knies/Ott u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 773.

Abs. 5 S. 1 EStG), im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips die abziehbaren privaten Aufwendungen berücksichtigt (vgl. § 2 Abs. 4 EStG)³⁷⁶.

Zu einer vollständigen – systematisch korrekten – Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse kommt es, wenn der Anrechnungsbetrag wie folgt ermittelt wird: In einem ersten Schritt muss die tarifliche Einkommensteuer ermittelt werden, die sich ergibt, wenn man beim zu versteuernden Einkommen die weltweiten Einkünfte berücksichtigt. Durch den Vergleich der tariflichen Einkommensteuer mit dem zu versteuernden Einkommen ist anschließend der Steuersatz zu ermitteln.

In einem weiteren Schritt ist dieser Steuersatz auf das zu versteuernde Einkommen anzuwenden, das sich ergibt, wenn man die ausländischen Einkünfte nicht berücksichtigt. Der sich so ergebende Betrag stellt den Teil der Einkommensteuer dar, der auf die inländischen Einkünfte entfällt.

Zieht man diesen Betrag in einem letzten Schritt von der tariflichen Einkommensteuer ab, so ergibt sich der Teil der Einkommensteuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt.

Dagegen wird in der Literatur vorgeschlagen, den Anrechnungshöchstbetrag derart zu ermitteln, dass die ausländischen Einkünfte ins Verhältnis gesetzt werden zum zu versteuernden Einkommen³⁷⁷. Da bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens die existenznotwendigen Aufwendungen berücksichtigt werden, sei sichergestellt, dass sich diese vollständig im Ansässigkeitsstaat auswirken³⁷⁸.

Gegen diese Berechnungsweise spricht, dass sich ein Anrechnungshöchstbetrag ergeben kann, der über der tariflichen Einkommensteuer liegt³⁷⁹.

³⁷⁶ *Menhorn*, IStR 2002, 15 (16); siehe auch *Wattel*, ET 2000, 210 (210), sowie *Mössner*, in: *Haarmann* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, S. 110 (124).

³⁷⁷ So *Schnitger*, FR 2003, 148 (150 f.); ihm folgend *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 333; anders wohl *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 182; ablehnend *Weinschütz*, IStR 2013, 470 (472).

³⁷⁸ *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 333 mit Beispielsrechnung.

³⁷⁹ Vgl. das Beispiel bei *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 375.

(bb) Folgen der unionsrechtskonformen Ausgestaltung

Die hier vorgeschlagene Lösung führt im obigen Beispielsfall dazu, dass die Anrechnung der ausländischen Steuer bis zur Höhe der tariflichen Einkommensteuer möglich ist.

Unterstellt man, dass im Ansässigkeitsstaat und im Quellenstaat die tarifliche Einkommensteuer gemäß § 32a Abs. 1 EStG berechnet wird, so ergibt sich im Ansässigkeitsstaat, bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 75.000 €³⁸⁰, eine tarifliche Einkommensteuer von 23.261 €. Im Quellenstaat beläuft sich das zu versteuernde Einkommen ebenfalls auf 75.000 €, da dieses nicht höher sein kann, als das Einkommen, das sich bei unbeschränkter Steuerpflicht ergeben würde. Die tarifliche Einkommensteuer beträgt im Quellenstaat damit ebenfalls 23.261 €. Die im Quellenstaat zu entrichtende Einkommensteuer wird im Ansässigkeitsstaat in voller Höhe angerechnet, da sich kein positives, zu versteuerndes Einkommen ergibt, wenn die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte (in Höhe von 20.000 €) um die abziehbaren privaten Aufwendungen (25.000 €) verringert werden.

Ist der Steuertarif im Ansässigkeitsstaat niedriger als im Quellenstaat, so richtet sich die Steuerbelastung – der im Quellenstaat erzielten Einkünfte – nach der dortigen Rechtslage. Wie oben erläutert, ist dort sichergestellt, dass eine Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit erfolgt.

Ist der Steuertarif im Wohnsitzstaat höher als im Quellenstaat, so muss der Steuerpflichtige Einkommensteuer in der Höhe tragen, die der Wohnsitzstaat vorsieht. Da der Steuerpflichtige dort unbeschränkt steuerpflichtig ist, kommt es auch in diesem Fall zu einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

Beträgt beispielsweise die Einkommensteuer im Ansässigkeitsstaat bei einem zu versteuernden Einkommen von 75.000 € genau 30.000 €, so ergäbe sich ein durchschnittlicher Steuersatz in Höhe von 40%. Da das zu versteuernde Einkommen ohne die im Quellenstaat erzielten Einkommen

³⁸⁰ Einkünfte im Ansässigkeitsstaat (20.000 €) zzgl. Einkünfte im Quellenstaat (80.000 €) abzgl. 25.000 € = 75.000 €.

negativ ist, ergibt sich ein Anrechnungshöchstbetrag von 30.000 €. Die in der Bundesrepublik als Quellenstaat zu entrichtende Einkommensteuer in Höhe von 23.261 € wird also in voller Höhe auf die Einkommensteuerschuld im Ansässigkeitsstaat angerechnet. Die steuerliche Gesamtbelastung beträgt damit 30.000 €.

(3.) Problem der Steuerpflicht in mehreren Mitgliedstaaten

Problematisch ist nur noch der Fall, in dem der Steuerpflichtige in mehreren Mitgliedstaaten steuerpflichtige Einkünfte erzielt, und keine Einkünfte im Ansässigkeitsstaat. Um auch in dieser Situation eine Überbesteuerung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu verhindern, kann man die oben genannte Formel modifizieren. Berechnet man die maximale Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer derart, dass nur die Einkünfte erfasst werden, die der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat und in der Bundesrepublik als Tätigkeitsstaat erzielt, so ist auch in dieser Situation sichergestellt, dass die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen vollständig berücksichtigt werden.

Erzielt beispielsweise ein Steuerpflichtiger im Ansässigkeitsstaat Einkünfte in Höhe von 20.000 €, in einem anderen Staat Einkünfte in Höhe von 10.000 € sowie weitere Einkünfte von 80.000 € in der Bundesrepublik, so beträgt die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in der Bundesrepublik nach der modifizierten Berechnung 75.000 €, wenn sich die privaten Aufwendungen auf 25.000 € belaufen. Zwar kommt es dann zu einer teilweisen doppelten Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse, wenn der andere Quellenstaat entsprechend vorgeht, dies verstößt aber nicht gegen das Diskriminierungsverbot. Schließlich schützt das Verbot nur vor einer Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen.

cc. Weitere Lösungsmöglichkeit

Zu einer vollständigen Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse im Staat der Ansässigkeit kommt es grundsätzlich auch dann, wenn das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats vorsieht, dass ein negatives zu versteuerndes Einkommen gesondert festzustellen ist und sich dieser Betrag in früheren bzw. späteren Veranlagungszeiträumen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auswirkt.

Der Nachteil dieser Lösung besteht jedoch darin, dass sich die persönlichen Verhältnisse erst in einem späteren Veranlagungszeitraum auswirken, wenn in früheren Veranlagungszeiträumen im Ansässigkeitsstaat nicht ausreichend hohe positive Einkünfte erzielt wurden. Die Lösung versagt außerdem dann, wenn der Steuerpflichtige im Ansässigkeitsstaat in keinem Veranlagungszeitraum positive Einkünfte erzielt hat. Vor allem aber verpflichtet das Unionsrecht die Mitgliedstaaten nicht, ihr Steuerrecht so auszugestalten, dass sich die abziehbaren privaten Aufwendungen in anderen Veranlagungszeiträumen steuerlich auswirken müssen. Eine solche Verpflichtung könnte nur durch eine Steuerharmonisierung herbeigeführt werden.

dd. Ergebnis

§ 1 Abs. 3 S. 2 EStG stellt in fast allen Fällen sicher, dass die persönliche Lage und der Familienstand zumindest in einem Staat berücksichtigt werden.

Um in allen Fällen eine Rechtslage herzustellen, die mit dem Unionsrecht vereinbar ist, ist jedoch eine Modifikation der gegenwärtigen Rechtslage erforderlich. Der Gesetzgeber muss vorsehen, dass das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen um den Betrag zu verringern ist, um den die im Ansässigkeitsstaat erzielten Einkünfte niedriger sind als die abziehbaren privaten Aufwendungen. Ist der Gesamtbetrag der Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat erwirtschaftet wurden, negativ, so werden diese Verluste grundsätzlich nicht berücksichtigt. Etwas anderes gilt

nur dann, wenn ausgeschlossen ist, dass sich die Verluste im Ausland noch steuerlich auswirken können.

e. Rechtsfolge des § 1 Abs. 3 EStG

Liegen die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 EStG vor, so werden auch Personen ohne Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland hinsichtlich der inländischen Einkünfte (§ 49 EStG) als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt (§ 1 Abs. 3 S. 1 EStG). Die Einkommensteuer wird bei ihnen daher nach den allgemeinen Vorschriften ermittelt. Infolgedessen werden diese Personen – grundsätzlich – nach der subjektiven Leistungsfähigkeit besteuert.

Sie können insbesondere die Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben geltend machen (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG), haben Anspruch auf den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), sowie die Möglichkeit die außergewöhnlichen Belastungen i.S.d. §§ 33-33b EStG steuerlich geltend zu machen. Zudem besteht ein Anspruch auf den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes gemäß § 32 Abs. 6 S. 1 EStG bzw. – im Grundsatz – auf Kindergeld (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG).

aa. Kürzung der abziehbaren Beträge

(1.) Überblick

Soweit die genannten Vorschriften die Unterhaltsverpflichtungen des Steuerpflichtigen berücksichtigen, kommt es allerdings zu einer Kürzung der abziehbaren Aufwendungen bzw. der Freibeträge, wenn die unterhaltsberechtigten Personen nicht in der Bundesrepublik Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 2 EStG). Beispielsweise wird der Kinder-

freibetrag nur zur Hälfte gewährt, wenn ein Kind des Steuerpflichtigen (§ 32 Abs. 1 EStG) seinen Wohnsitz in Bulgarien hat³⁸¹. Der Gesetzgeber berücksichtigt mit der Kürzung, dass die Lebenshaltungskosten im Ausland gegebenenfalls niedriger sind, weshalb es unangemessen wäre, die Freibeträge bzw. Höchstbeträge vollumfänglich zu gewähren. Von den Kürzungen sind vor allem beschränkt Einkommensteuerpflichtige betroffen, da sie regelmäßig mit ihren Familien im Ausland leben.

(2.) Anwendbarkeit der VO 883/2004/EG

Ob diese Kürzung mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist, hängt davon ab, ob man das in Art. 4 VO 883/2004/EG enthaltene umfassende Gleichbehandlungsgebot für anwendbar hält (siehe auch Art. 7 VO 883/2004/EG). Hierfür müssten die genannten „Steuervergünstigungen“ als Familienleistung i.S.v. Art. 1 lit. z VO 883/2004/EG angesehen werden, da dann der sachliche Geltungsbereich der Verordnung vorliegt (Art. 3 Abs. 1 lit. j VO 883/2004/EG).

Die Verordnung definiert Familienleistungen in Art. 1 lit. z VO 883/2004/EG als Sach- oder Geldleistungen. Dieser Wortlaut spricht dafür, steuerliche Freibeträge nicht als Familienleistungen anzusehen. Schließlich kommt es nicht zu einer Geldzahlung des Staates an den Begünstigten.

Es wird aber trotz des Wortlauts die Ansicht vertreten, der Kinderfreibetrag stelle eine Familienleistung i.S.d. Verordnung dar³⁸². Hierfür spricht, dass die Steuerermäßigung denselben wirtschaftlichen Effekt hat wie eine Transferzahlung.

Meines Erachtens ist die Verordnung nicht auf steuerliche Freibeträge anwendbar. Der erste Erwägungsgrund der Verordnung 883/2004/EG macht deutlich, dass die Verordnung der Koordinierung der nationalen

³⁸¹ BMF-Schreiben vom 06.11.2009, BStBl. I 2009, 1323.

³⁸² Eichenhofer, Sozialrecht der Europäischen Union, 5. Auflage, 2013, Rn. 274.

Systeme der sozialen Sicherheit dient. Es geht also darum die Leistungsverwaltung der Mitgliedstaaten aufeinander abzustimmen. Das Steuerrecht gehört hingegen zum Bereich der Eingriffsverwaltung.

Für dieses Ergebnis spricht auch, dass beispielsweise Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU entnommen werden kann, dass die Europäische Union steuerliche Vergünstigungen nicht mit sozialen Vergünstigungen gleichsetzt. Nur so ist es zu erklären, dass die Vorschrift von steuerlichen und sozialen Vergünstigungen spricht.

Hält man die Verordnung 883/2004/EG nicht für anwendbar, so könnte Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU der Kürzung von Freibeträgen entgegenstehen. Diese Verordnung ist schließlich anwendbar, wenn die VO 883/2004/EG nicht eingreift³⁸³. Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU schreibt vor, dass allen Arbeitnehmern die gleichen steuerlichen Vergünstigungen zustehen. Wie aus dem zweiten Erwägungsgrund der Verordnung ersichtlich ist, bezieht sich das Gleichbehandlungsgebot auf die Arbeitsbedingungen, d.h. es muss ein Zusammenhang mit der Tätigkeit als Arbeitnehmer bestehen. Ein solcher Zusammenhang besteht aber nicht, wenn es um die Abziehbarkeit privater Aufwendungen geht. Würde man dies anders sehen, so müsste das subjektive Nettoprinzip immer angewendet werden, wenn beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer besteuert werden.

(3.) Verstoß gegen das Primärrecht

In Betracht kommt aber ein Verstoß gegen das in den Grundfreiheiten enthaltene Diskriminierungsverbot. Da die Ungleichbehandlung offensichtlich ist, kommt es entscheidend darauf an, ob sich ein Rechtfertigungsgrund finden lässt.

Ohne eine Kürzung könnten beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG in größerem Umfang Leistungen in Anspruch nehmen, als dies bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Fall ist. Schließlich muss für eine Leis-

³⁸³ Steinmeyer, in: Fuchs (Hrsg.), Europäisches Sozialrecht, 6. Auflage, 2013, VO 492/2011, Art. 7, Rn. 4; siehe auch Schreiber, in: Schreiber/Wunder/Dern, VO (EG) Nr. 883/2004, 2012, Einl. 53.

tung im Ausland (z.B. Kosten für den Babysitter) weniger bezahlt werden. Damit dient die Kürzung der Freibeträge der Gleichstellung.

Da die Grundfreiheiten nur eine Schlechterstellung des beschränkt Steuerpflichtigen verhindern, ist nicht von einem Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot auszugehen.

bb. Anspruch auf Kindergeld

Beim Kindergeld nimmt der Gesetzgeber keine Kürzung vor, wenn das Kind im Ausland ansässig ist. Vielmehr schließt der Gesetzgeber den Anspruch auf Kindergeld vollständig aus, wenn in einem anderen Staat ein Anspruch auf eine Leistung besteht, die dem Kindergeld vergleichbar ist (§ 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Damit besteht ein Anspruch auf Kindergeld bzw. auf eine vergleichbare Leistung nur in einem Staat.

§ 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist allerdings nur dann anwendbar, wenn der Ausschluss nicht gegen die Verordnung 883/2004/EG verstößt. Die Verordnung koordiniert die Systeme der sozialen Sicherheit der Mitgliedstaaten. Nach Ansicht der Europäischen Union ist es nämlich „erforderlich, Personen, die sich innerhalb der Gemeinschaft bewegen, dem System der sozialen Sicherheit nur eines Mitgliedstaats zu unterwerfen, um eine Kumulierung anzuwendender nationaler Rechtsvorschriften und die sich daraus möglicherweise ergebenden Komplikationen zu vermeiden“ (Erwägungsgrund 15 VO 883/2004/EG).

Die Verordnung 883/2004/EG ist auf das Kindergeld anwendbar, da es sich beim Kindergeld (§§ 62 ff. EStG) um eine Familienleistung i.S.v. Art. 1 lit. z VO 883/2004/EG handelt (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. j VO 883/2004/EG)³⁸⁴.

Übt der beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG in der Bundesrepublik eine Beschäftigung (Art. 1 lit. a VO 883/2004/EG) oder eine selbst-

³⁸⁴ S. auch *EuGH*, Urteil v. 20.05.2008 – C-352/06, Slg. 2008, I-3827 – Bosman; *EuGH*, Urteil v. 14.10.2010 – C-16/09, Slg. 2010, I-9717, Rdnr. 33 – Schwemmer; *Eichenhofer*, Sozialrecht der Europäischen Union, 5. Auflage, 2013, Rn. 274.

ständige Erwerbstätigkeit (Art. 1 lit. b VO 883/2004/EG) aus, so ist es grundsätzlich die Aufgabe der Bundesrepublik dem Steuerpflichtigen Kindergeld zu bezahlen. Etwas anderes kann allerdings dann gelten, wenn Art. 12 oder Art. 13 VO 883/2004/EG eingreift. Ist beispielsweise der Steuerpflichtige für mehrere Unternehmen in verschiedenen Staaten tätig, und haben die Unternehmen ihren Sitz in verschiedenen Mitgliedstaaten, so muss der Wohnsitzstaat das Kindergeld nach seinen Rechtsvorschriften auszahlen (Art. 13 Abs. 1 lit. a VO 883/2004/EG).

Außerdem sind die Prioritätsregeln des Art. 68 VO 883/2004/EG zu beachten. Diese kommen zur Anwendung, wenn der Ehepartner des beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG nicht in der Bundesrepublik ansässig ist und die Art. 11 ff VO 883/2004/EG dem Ehegatten gleichfalls einen Anspruch auf Kindergeld nach den Vorschriften des Ansässigkeitsstaats einräumen.

Ist der Ehegatte nicht erwerbstätig, so muss die Bundesrepublik das Kindergeld auszahlen. Der Anspruch auf Kindergeld in der Bundesrepublik resultiert nämlich aus der dort ausgeübten Erwerbstätigkeit, während der Anspruch des Ehegatten durch den Wohnsitz begründet wird. In diesem Fall verpflichtet Art. 68 Abs. 1 lit. a VO 883/2004/EG den Tätigkeitsstaat zur Zahlung des Kindergeldes.

Ist der Ehegatte des beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG in seinem Wohnsitzstaat berufstätig, so kommt es primär darauf an, wo die Kinder wohnen (Art. 68 Abs. 1 lit. b VO 883/2004/EG).

Der EuGH hat entschieden, dass die VO 883/2004/EG die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, Kindergeld auch dann zu zahlen, wenn die Verordnung diese Verpflichtung einem anderen Mitgliedstaat auferlegt³⁸⁵.

Wird beispielsweise ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber für nicht länger als 24 Monate in die Bundesrepublik zum Arbeiten entsendet, so ist die Bundesrepublik nicht zur Zahlung von Kindergeld verpflichtet. Die Ver-

³⁸⁵ *EuGH*, Urteil v. 20.05.2008 – C-352/06, Slg. 2008, I-3827 – Bosman; *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C-611/10 und C-612/10 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

ordnung 883/2004/EG hindert sie aber nicht daran, Kindergeld aufgrund der Vorschriften des EStG zu bezahlen³⁸⁶.

Der EuGH begründet seine Ansicht mit der Funktion der Verordnung 1408/71/EWG (jetzt VO 883/2004/EG). Diese wolle lediglich Komplikationen vermeiden, die sich daraus ergeben, dass die Sozialrechtsnormen mehrerer Mitgliedstaaten anzuwenden sind (Erwägungsgrund 15 VO 883/2004/EG). Damit bezwecke die Verordnung die Erleichterung der grenzüberschreitenden wirtschaftlichen Betätigung (vgl. Art. 48 UAbs. 1 AEUV)³⁸⁷. Aufgrund dieser Funktion sei es unzulässig die Verordnung so auszulegen, als seien die Mitgliedstaaten zur Zahlung von Kindergeld nur dann berechtigt, wenn dies die Verordnung vorsehe³⁸⁸.

Im oben genannten Fall, hat der nach Deutschland entsendete beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG daher Anspruch auf Kindergeld nach den Vorschriften des EStG. Der Anspruch besteht unzweifelhaft dann, wenn im Ausland kein Anspruch auf Kindergeld besteht. Ist ein solcher Anspruch gegeben, so kommt es darauf an, ob § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist.

Dies verneint der EuGH und nimmt stattdessen einen Verstoß gegen Art. 45 AEUV an³⁸⁹. Zwar könne ein Staat, der auf freiwilliger Basis eine Leistung gewährt, grundsätzlich selbst darüber entscheiden, „ob und gegebenenfalls in welcher Weise er den Umstand berücksichtigen will, dass in dem nach der VO 883/2004/EG zuständigen Mitgliedstaat, ein Anspruch auf eine vergleichbare Leistung besteht“³⁹⁰, ein vollständiger Ausschluss des Anspruchs auf Kindergeld sei allerdings nicht gerechtfertigt. Es sei lediglich eine Kürzung des Kindergeldanspruchs möglich³⁹¹.

³⁸⁶ *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C-611/10 und C-612/10 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

³⁸⁷ *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C 611/10 und C-612/10, Rdnr. 82 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

³⁸⁸ *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C 611/10 und C-612/10, Rdnr. 56 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

³⁸⁹ *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C-611/10 und C-612/10, Rdnr. 85 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu); *Wendl*, DStR 2012, 1894 (1896).

³⁹⁰ *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C-611/10 und C-612/10, Rdnr. 70 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

³⁹¹ *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C-611/10 und C-612/10, Rdnr. 85 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

Der EuGH begründet seine Entscheidung mit Argumenten, die nicht zwingend überzeugen. Dies gilt insbesondere für die Ansicht, die Zahlung des Kindergeldes an beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG sei gerechtfertigt, weil das Kindergeld aus Steuereinnahmen finanziert werde, zu denen der beschränkt Steuerpflichtige seinen Teil beitrage³⁹². Damit wird die Zahlung von Kindergeld als Äquivalent für die Entrichtung von Einkommensteuer angesehen. Dies ist aber nicht der Fall, da Steuern keine Gegenleistung für eine bestimmte Leistung darstellen (vgl. § 3 Abs. 1 AO).

Das Urteil ist aber verständlich, wenn man die Ausführungen des EuGH so interpretiert, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich gleich zu behandeln sind, eine Ungleichbehandlung aber durch den Umstand gerechtfertigt werden kann, dass der Steuerpflichtige im Ausland Anspruch auf Kindergeld hat.

Der EuGH meint jedoch, es sei unverhältnismäßig, den Anspruch auf Kindergeld in voller Höhe zu kürzen. Es sei nur angemessen, das Kindergeld um die im Ausland gezahlte Geldleistung zu reduzieren.

Mit diesem Ansatz weicht die Rechtsprechung des EuGH im Sozialrecht erheblich von denjenigen Grundsätzen ab, die der EuGH im Bereich des Einkommensteuerrechts aufgestellt hat. Schließlich vertritt der EuGH dort die Ansicht, dass dem beschränkt Steuerpflichtigen bestimmte Vergünstigungen vollständig vorenthalten werden können, weil er vergleichbare Leistungen im Ansässigkeitsstaat erhält³⁹³.

cc. Ergebnis

Die in § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 2 EStG vorgesehen Kürzung der Steuervergünstigungen stellt keinen Verstoß gegen das Unionsrecht dar. Mit den Kürzungen wird schließlich

³⁹² *EuGH*, Urteil v. 12.06.2012 – C-611/10 und C-612/10, Rdnr. 78 – Hudzinski und Wawrzyniak (erhältlich unter www.curia.europa.eu).

³⁹³ *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – Gschwind.

nur erreicht, dass alle Steuerpflichtigen private Aufwendungen in einem vergleichbaren Umfang steuerlich geltend machen können.

Ob beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Kindergeld haben, ergibt sich vorrangig aus der VO 883/2004/EG. Weist die Verordnung die Pflicht zur Zahlung von Kindergeld einem anderen Mitgliedstaat zu, so ist der EuGH der Ansicht, die beschränkt Steuerpflichtigen könnten Kindergeld nach Maßgabe der §§ 62 ff EStG verlangen. § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG führt nicht zu einem Verlust des Anspruchs (in voller Höhe), da die Vorschrift nicht mit den Grundfreiheiten im Einklang steht.

f. Die Regelung des § 1a EStG

Grundsätzlich kann man festhalten, dass bei Steuerpflichtigen, die gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden, die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand in einem ähnlichen Umfang berücksichtigt werden wie dies bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Fall ist.

Einige Vorschriften des EStG, die die familiäre Situation des Steuerpflichtigen berücksichtigen, sind allerdings nur anwendbar, wenn die Familienangehörigen in der Bundesrepublik unbeschränkt steuerpflichtig sind³⁹⁴. So ist die Zusammenveranlagung von Ehegatten gemäß § 26b EStG nur möglich, wenn beide Ehegatten unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 26 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Haben die Ehegatten also ihren gemeinsamen Wohnsitz außerhalb der Bundesrepublik, so können sie die Zusammenveranlagung nicht allein deshalb beantragen, weil ein Ehegatte gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig gilt.

Außerdem können gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten nur dann als Sonderausgaben geltend gemacht werden, wenn dieser unbeschränkt

³⁹⁴ Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 38.

einkommensteuerpflichtig ist. Entsprechendes gilt bezüglich der Leistungen aufgrund des schuldrechtlichen Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG).

§ 1a EStG modifiziert nun diese Rechtslage für Unionsbürger sowie für Staatsangehörige eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist. Der Gesetzgeber will so erreichen, dass bei diesen Personen die persönlichen und familiären Verhältnisse vollumfänglich berücksichtigt werden und damit eine Rechtslage herstellen, die mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist³⁹⁵.

aa. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Ein Steuerpflichtiger, der gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig gilt, kann die Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten auch dann als Sonderausgaben abziehen, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Voraussetzung ist allerdings u.a., dass die Unterhaltszahlungen im Ansässigkeitsstaat steuerbar sind, vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG. Hierin sieht der EuGH keinen Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 UAbs. 1 AEUV)³⁹⁶. Den Grund für die möglicherweise nicht zulässige Abziehbarkeit der Unterhaltsleistungen erblickt er in dem Umstand, dass das Einkommensteuerrecht nicht harmonisiert ist. Nachteile, die sich daraus ergeben, dass die Steuervorschriften der einzelnen Mitgliedstaaten nicht übereinstimmen, stellen nach Ansicht des EuGH keinen Verstoß gegen das Unionsrecht dar³⁹⁷. Die steuerlichen Nachteile, die sich aus der unterschiedlichen Ausgestaltung der nationalen Steuersysteme ergeben, könnten keinem Staat angelastet werden.

³⁹⁵ Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 38 f.

³⁹⁶ EuGH, Urteil v. 12.07.2005 – C-403/03, Slg. 2005, I-6421 – Schempp.

³⁹⁷ EuGH, Urteil v. 12.07.2005 – C-403/03, Slg. 2005, I-6421, Rdnr. 32-24 – Schempp; Douma, ET 2006, 522 (524).

Wie bereits an anderer Stelle erläutert³⁹⁸, könnte die Bundesrepublik allerdings die Unterhaltsleistungen beim Empfänger besteuern, indem sie diese in den Katalog der inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG aufnimmt. So wäre sichergestellt, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger immer der Besteuerung unterliegen, mit der Folge, dass sie der Leistende stets als Sonderausgaben abziehen kann, vorausgesetzt es liegt die Einwilligung des Leistungsempfängers vor (vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG). Daher kann die Bundesrepublik für die nachteilige Rechtslage verantwortlich gemacht werden. Die Vorschrift ist daher als mit dem Unionsrecht nicht vereinbar anzusehen³⁹⁹.

Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zum Urteil des EuGH in der Rechtssache „Bachmann“⁴⁰⁰. In der Entscheidung hat der EuGH eine Regelung nicht beanstandet, die den Abzug von Aufwendungen ausschloss, weil der Mitgliedstaat die mit den Aufwendungen im Zusammenhang stehenden Einnahmen nicht besteuern konnte⁴⁰¹. Hier aber liegen die Dinge anders, da die Bundesrepublik die Unterhaltszahlungen beim Empfänger steuerlich erfassen könnte.

bb. Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a EStG)

Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG können die dort genannten Versorgungsleistungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden, wenn der Empfänger unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. In diesem Falle werden die Leistungen beim Empfänger gemäß § 22 Nr. 1b EStG besteuert (Korrespondenzprinzip).

Hauptanwendungsfall des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ist nach der Gesetzesbegründung die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge. Die Vermögensübergabe werde in diesen Fällen unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen

³⁹⁸ Siehe S. 70 ff.

³⁹⁹ Mit anderer Begründung aber im Ergebnis ebenso *Kanzler*, FR 2003, 1192 (1193).

⁴⁰⁰ *EuGH*, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 92, I-249 – Bachmann.

⁴⁰¹ Siehe hierzu *EuGH*, Urteil v. 28.01.1992 – C-204/90, Slg. 92, I-249, Rdnr. 23 – Bachmann.

als ein Vorgang des Familien- und Erbrechts angesehen, der in der Regel unentgeltlich erfolge⁴⁰². Der mögliche Abzug der Versorgungsleistungen als Sonderausgaben diene der Erleichterung der Vermögensübergabe an die nächste Generation⁴⁰³.

Gemäß § 1a Abs. 1 Nr. 1a EStG ist der Sonderausgabenabzug auch dann möglich, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Voraussetzung ist dann allerdings, dass die Versorgungsleistungen im Ansässigkeitsstaat steuerpflichtig sind (§ 1a Abs. 1 Nr. 1a S. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Damit entsprechen die Tatbestandsvoraussetzungen denjenigen die vorliegen müssen, wenn ein rein inländischer Sachverhalt vorliegt.

Problematisch an der gegenwärtigen Rechtslage ist m.E. auch hier wieder, dass die Bundesrepublik die Einkünfte aus Versorgungsleistungen i.S.v. § 22 Nr. 1b EStG nicht als inländische Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG behandelt. Schließlich wäre so sichergestellt, dass das Korrespondenzprinzip in jedem Fall eingehalten wird, so dass beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG stets der Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG möglich wäre.

Außerdem gilt es zu bedenken, dass der Erwerber sich deshalb zur Erbringung der Versorgungsleistungen verpflichtet, weil er anderenfalls nicht den Betrieb von seinen Eltern übertragen bekommen würde. Die Versorgungsleistungen stehen damit (zumindest auch) in einem Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften⁴⁰⁴.

Der Große Senat des BFH betont zwar, dass die Vermögensübertragung aus familiären Gründen erfolgt, weshalb keine Betriebsausgaben bzw. Anschaffungskosten vorliegen sollen, der EuGH verwendet jedoch einen eigenen Betriebsausgabenbegriff, wie die Entscheidung des EuGH in der Rechtssache „Conijn“ beweist⁴⁰⁵. Er ist der Ansicht, dass Betriebsausga-

⁴⁰² BR-Drs. 544/07, S. 65.

⁴⁰³ BR-Drs. 544/07, S. 66.

⁴⁰⁴ Siehe hierzu auch *BFH*, Beschluss v. 07.03.1989 – IX R 82/86, BStBl. II 1989, 766.

⁴⁰⁵ *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn; siehe auch *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 25 – Centro

ben auch dann vorliegen können, wenn der nationale Gesetzgeber Aufwendungen als Sonderausgaben behandelt⁴⁰⁶. Entscheidend sei allein, dass Aufwendungen mit der steuerbaren Tätigkeit untrennbar verbunden sind. Aus diesem Grund geht der EuGH auch im Falle des § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG davon aus, dass Betriebsausgaben vorliegen⁴⁰⁷. Diese Einordnung hat zur Folge, dass diese Ausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen zu berücksichtigen sind⁴⁰⁸.

Ob die Betriebsausgaben gegebenenfalls beim Empfänger nicht besteuert werden können, ist unerheblich. Der deutsche Gesetzgeber kann sich insoweit nicht auf den Rechtfertigungsgrund der Kohärenz berufen, da diese nur dann einen Eingriff rechtfertigen kann, wenn dem steuerlichen Nachteil ein Vorteil gegenübersteht, der beim selben Steuerpflichtigen eintritt⁴⁰⁹.

cc. Versorgungsausgleichszahlungen (§ 1a Abs. 1 Nr. 1b EStG)

Gemäß §§ 1 ff. VersAusglG sind die während der Ehe erworbenen Anwartschaften wegen Alters- bzw. Berufs- oder Erwerbsunfähigkeit im Falle der Scheidung aufzuteilen. Die Aufteilung erfolgt entweder auf gesetzlicher oder auf schuldrechtlicher Grundlage. Beim schuldrechtlichen Versorgungsausgleich verpflichtet sich ein Ehepartner, dem anderen aufgrund eines Vertrages einen Ausgleich zu zahlen⁴¹⁰.

Da der Ausgleichsverpflichtete zur Zahlung verpflichtet ist, mindert sich seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zwangsläufig. Dies berücksichtigt das Gesetz, indem es den Abzug der Ausgleichszahlungen gemäß § 10

Equestre da Lezíria Grande Lda; *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 40-44 – Schröder.

⁴⁰⁶ *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20, 26 – Conijn; *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 40-44 – Schröder.

⁴⁰⁷ *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 43, 46 – Schröder.

⁴⁰⁸ *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497 – Schröder.

⁴⁰⁹ *Stangl*, SWI 2000,463 (486); *Strunk*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, Seite 757.

⁴¹⁰ *Heinicke*, in: Schmidt, EStG, 32. Auflage, 2013, § 10, Rn. 66.

Abs. 1 Nr. 1b EStG zulässt⁴¹¹. Voraussetzung ist allerdings, dass der Ausgleichsberechtigte unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Mit dieser Einschränkung stellt der Gesetzgeber sicher, dass die Ausgleichszahlungen das Steueraufkommen nicht (wesentlich) mindern. Schließlich unterliegen die Ausgleichszahlungen beim Ausgleichsberechtigten der Besteuerung (§ 22 Nr. 1c EStG).

Ist der Ausgleichsberechtigte nicht in der Bundesrepublik ansässig, so können keine Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG geltend gemacht werden, wenn die Ausgleichszahlungen im Ansässigkeitsstaat nicht steuerpflichtig sind (§ 1a Abs. 1 Nr. 1b S. 2 i.V.m. Nr. 1 S. 3 EStG).

Es zeigt sich damit, dass der Sonderausgabenabzug immer nur dann möglich ist, wenn beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte vorliegen. Auch hier stellt sich wieder die Frage, warum der Gesetzgeber die Ausgleichszahlungen nicht in den Einkünftecatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufgenommen hat. So wäre sichergestellt gewesen, dass der Sonderausgabenabzug in jedem Fall möglich ist, unabhängig davon, wo der Ausgleichsberechtigte ansässig ist.

dd. Zusammenveranlagung (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG)

Die Zusammenveranlagung steht grundsätzlich nur solchen Paaren offen, bei denen beide Partner unbeschränkt steuerpflichtig sind (§ 26 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Mit Hilfe von § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG stellt der Gesetzgeber sicher, dass auch beschränkt steuerpflichtige Personen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG die Zusammenveranlagung beantragen können.

Voraussetzung ist, dass die Einkünfte der Ehegatten zusammen zu mindestens 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen, oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte, den doppelten Grundfreibetrag nicht übersteigen (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 i.V.m. § 1 Abs. 3 S. 2 EStG).

⁴¹¹ Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl. (Stand: September 2008), § 10, D 340.

Mit der 90%-Regelung berücksichtigt der Gesetzgeber, dass sich die Familienverhältnisse im Ansässigkeitsstaat steuermindernd auswirken können, wenn der Steuerpflichtige dort nicht nur unwesentliche Einkünfte erzielt. Der EuGH hat diese Annahme des Gesetzgebers nicht beanstandet⁴¹². Seinen Standpunkt begründet der Gerichtshof damit, dass im Ansässigkeitsstaat der Familienstand des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könne, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht vorlägen⁴¹³.

Ist man zutreffenderweise der Ansicht, eine Diskriminierung liege dann vor, wenn es in der Bundesrepublik zu einer Überbesteuerung kommt, so muss man den Steuersatz ermitteln, der sich ergibt, wenn man den beschränkt Steuerpflichtigen gemäß § 32a Abs. 1 EStG besteuert. Dieser Steuersatz ist mit demjenigen zu vergleichen, der sich ergeben würde, wenn der Steuerpflichtige und sein Ehegatte in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wären und das Splittingverfahren zur Anwendung kommen würde. Der niedrigere Steuersatz ist auf die inländischen Einkünfte anzuwenden.

Zur Veranschaulichung dient der Fall, in dem ein beschränkt Steuerpflichtiger im Inland Einkünfte in Höhe von 90.000 € erzielt, während seine Frau im Staat des gemeinsamen Wohnsitzes Einkünfte in Höhe von 50.000 € erwirtschaftet. Die abziehbaren privaten Aufwendungen sollen 20.000 € betragen, wovon 10.000 € auf den Ehemann entfallen.

Wären beide Eheleute in der Bundesrepublik unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig, so würde das zu versteuernde Einkommen 120.000 € betragen. Auf jeden Ehegatten entfielen somit 60.000 €. Bei einem zu versteuernden Einkommen von 60.000 € ergäbe sich eine tarifliche Einkommenssteuer in Höhe von 16.961 €⁴¹⁴. Dies entspricht einem Steuersatz von 28,27%⁴¹⁵.

⁴¹² *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225 – Schumacker; *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451 – Gschwind.

⁴¹³ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 29 – Gschwind.

⁴¹⁴ $0,42 \times 60.000 \text{ €} \text{ ./. } 8.239 \text{ €} = 16.961 \text{ €}$, § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG.

⁴¹⁵ $16.961 \text{ €} / 60.000 \text{ €} \times 100 = 28,27\%$.

Dagegen ergibt sich bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 80.000 €⁴¹⁶ eine tarifliche Einkommensteuer in Höhe von 25.361 €⁴¹⁷ und damit ein Steuersatz von 31,70%⁴¹⁸. Folglich ist der Steuersatz von 28,27% auf das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden.

Der EuGH hingegen würde im vorliegenden Fall davon ausgehen, dass das Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen in Höhe von 80.000 € der tariflichen Einkommensteuer unterliegt, die sich aus § 32a Abs. 1 EStG ergibt. Schließlich sind nach seiner Auffassung die Einkünfte der Eheleute im Ansässigkeitsstaat so hoch, dass dort der Familienstand berücksichtigt werden kann.

Unterstellt man, dass im Ansässigkeitsstaat eine der Zusammenveranlagung entsprechende Regelung existiert, so werden die Eheleute dort von der Möglichkeit der Zusammenveranlagung keinen Gebrauch machen. Schließlich sind die Einkünfte der Ehefrau niedriger als diejenigen des Ehemannes. Man kann sich daher fragen, ob es – wie der EuGH unterstellt – im Ansässigkeitsstaat tatsächlich zur Berücksichtigung des Familienstandes kommt⁴¹⁹.

ee. Ergebnis

Sofern der Sonderausgabenabzug davon abhängt, dass die abziehbaren Aufwendungen beim Empfänger besteuert werden können (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG, ggf. i.V.m. Nr. 1a S. 2, Nr. 1b S. 2 EStG), liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vor.

Nach Ansicht des EuGH verstößt § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht gegen die Grundfreiheiten⁴²⁰. Dies ist m.E. nur dann richtig, wenn es zu keiner Überbesteuerung des Steuerpflichtigen im Inland kommt.

⁴¹⁶ Da die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, sind die privaten Aufwendungen des Ehemannes in Höhe von 10.000 € zu berücksichtigen.

⁴¹⁷ $0,42 \times 80.000 \text{ €} \cdot 8.239 \text{ €} = 25.361 \text{ €}$, § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG.

⁴¹⁸ $25.361 \text{ €} / 80.000 \text{ €} \times 100 = 31,70 \text{ \%}$.

⁴¹⁹ Vgl. Stellungnahme der Kommission in *EuGH*, Urteil v. 14.09.1999 – C-391/97, Slg. 1999, I-5451, Rdnr. 18 – Gschwind.

⁴²⁰ Ablehnend *Kaefer*, BB 2000, 28 (29); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 613-618.

4. Die Rechtslage beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG

Die persönlichen Verhältnisse und der Familienstand von Steuerpflichtigen, die wesentliche Einkünfte in ihrem Ansässigkeitsstaat erzielen, müssen nach dem Unionsrecht nicht im Quellenstaat bei der Besteuerung berücksichtigt werden⁴²¹. Hierfür ist vielmehr der Ansässigkeitsstaat verantwortlich. Folglich ist es mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar, wenn die Bundesrepublik im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht diejenigen Rechtsvorschriften für nicht anwendbar erklärt, die die Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit gewährleisten⁴²².

Wie die nachfolgende Darstellung zeigen wird, erklärt § 50 Abs. 1 S. 3 EStG allerdings auch Vorschriften für unanwendbar, die nicht der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit dienen.

a. Gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG nicht anwendbare Vorschriften

Gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG sind die §§ 10, 10a, 10c, 16 Abs. 4 EStG, die §§ 24b, 32, 32a Abs. 6 EStG, die §§ 33, 33a, 33b und § 35a EStG nicht anwendbar.

aa. Nichtanwendbarkeit von § 10 EStG

Beschränkt Steuerpflichtige können keine Sonderausgaben i.S.v. § 10 EStG geltend machen. Soweit die in § 10 EStG enthaltenen Regelungen dazu dienen, die unvermeidbaren privaten Ausgaben zum Abzug zuzulassen, ist es aus unionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, wenn § 50 Abs. 1 S. 3 EStG die Vorschrift bei der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen für nicht anwendbar erklärt.

⁴²¹ Missverständnis *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 32. Auflage, 2013, § 50, Rn. 3, 16.

⁴²² Siehe *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 34 – Schumacker.

Besteht allerdings ein Veranlassungszusammenhang von Aufwendungen mit inländischen Einkünften i.S.v. § 49 EStG, so verlangen die Grundfreiheiten, dass auch beschränkt Steuerpflichtige die Aufwendungen steuerlich geltend machen können. Die Einordnung der Aufwendungen als Sonderausgaben durch den Gesetzgeber ist insoweit ohne Bedeutung⁴²³.

§ 10 EStG enthält in erheblichem Umfang sogenannte Sozialzwecknormen⁴²⁴. Sozialzwecknormen sind „lenkende (regulative, dirigistische, interventionistische, instrumentalistische) Normen, die sozialpolitisch (insbesondere wohlstandskorrigierend oder redistributiv), wirtschaftspolitisch, kulturpolitisch, gesundheitspolitisch, berufspolitisch etc., nicht fiskalisch motiviert sind“⁴²⁵. Es stellt sich die Frage, ob es einen Verstoß gegen das Unionsrecht darstellt, wenn der Gesetzgeber die Anwendbarkeit dieser Vorschriften im Falle der beschränkten Steuerpflicht ausschließt.

(1.) Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Da eine gesetzliche Pflicht zur Leistung von Unterhalt besteht, stellen Unterhaltsleistungen unvermeidbare Privatausgaben dar. Die Vorschrift dient daher dazu, dass der Steuerpflichtige nach der subjektiven Leistungsfähigkeit besteuert wird⁴²⁶.

Es ist daher aus unionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, wenn der Abzug beschränkt Steuerpflichtigen verwehrt wird.

⁴²³ EuGH, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn; Kube, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Dezember 2009), § 50, C 93 f.

⁴²⁴ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 700 sowie Rn. 708.

⁴²⁵ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 3, Rn. 21.

⁴²⁶ Hey, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 709; siehe auch Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 28.

(2.) Wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG)

Auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, stellen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG Sonderausgaben dar, sofern ein Zusammenhang mit der Übertragung von begünstigtem Vermögen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG besteht. Die Regelung findet vornehmlich dann Anwendung, wenn die Eltern einen Betrieb auf ihre Kinder im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übergeben⁴²⁷.

(a) Funktion der Vorschrift

Ziel der Regelung ist es, die Übergabe von Vermögen an die nächste Generation zu erleichtern⁴²⁸. Die Vorschrift dient also nicht dazu, unvermeidbare Privatausgaben bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu berücksichtigen. Es stellt sich damit die Frage, ob die Nichtanwendbarkeit der Vorschrift bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

(b) Der Standpunkt des EuGH

Der EuGH vertritt die Ansicht, dass sich auch bei beschränkt Steuerpflichtigen Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG steuerlich auswirken müssen⁴²⁹. Er verweist darauf, dass nach ständiger Rechtsprechung beschränkt Steuerpflichtige genau wie unbeschränkt Steuerpflichtige sämtliche Aufwendungen steuerlich geltend machen können, die unmittelbar mit

⁴²⁷ BR-Drs. 545/07, S. 65.

⁴²⁸ BR-Drs. 544/07, S. 66; siehe auch Hey, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 531.

⁴²⁹ *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497 – Schröder.

den erzielten Einkünften zusammenhängen⁴³⁰. Als solche ordnet er die Versorgungsleistungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG ein⁴³¹.

Dem Umstand, dass es sich bei den Versorgungsleistungen nach deutschem Recht nicht um Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten handelt, misst der EuGH keine Bedeutung bei⁴³². Dies ist zutreffend. Schließlich könnten die Mitgliedstaaten anderenfalls selbst festlegen, ob bestimmte Aufwendungen von beschränkt Steuerpflichtigen steuermindernd geltend gemacht werden können oder nicht.

Damit steht fest, dass die dogmatische Einordnung von Aufwendungen nach nationalem Recht nicht von Bedeutung ist für die Frage, ob bei beschränkt Steuerpflichtigen die fraglichen Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen sind⁴³³. Entscheidend ist allein, ob die Aufwendungen unmittelbar mit den Einkünften im Zusammenhang stehen, mit denen der Unionsbürger der beschränkten Steuerpflicht unterliegt.

(c) Stellungnahme

Der Standpunkt des EuGH ist verständlich, wenn man auf die Funktion der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen abstellt. Die Besteuerung dieser Gruppe dient nicht nur dazu, dem Staat Steuereinnahmen zu verschaffen. Die beschränkte Steuerpflicht stellt zumindest auch sicher, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige bezüglich ihrer wirtschaftlichen Betätigung der gleichen Steuerbelastung unterliegen⁴³⁴. Könnten nun beschränkt Steuerpflichtige nicht sämtliche Aufwendungen abziehen,

⁴³⁰ *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 40 – Schröder mit Hinweis auf *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 27, 28 – Geritsee, *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 20 – Conijn, *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 49 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH sowie *EuGH*, Urteil v. 15.02.2007 – C-345/04, Slg. 2007, I-1425, Rdnr. 23 – Centro Equestre da Lezíria Grande Lda.

⁴³¹ *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 46 – Schröder; kritisch hinsichtlich der Urteilsbegründung *Fischer*, FR 2011, 535 (536 f.).

⁴³² *EuGH*, Urteil v. 31.03.2011 – C-450/09, Slg. 2011, I-2497, Rdnr. 42 f. – Schröder.

⁴³³ Vgl. hierzu auch *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137 – Conijn.

⁴³⁴ Siehe *Grotherr*, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 145.

die mit den steuerpflichtigen Einkünften im Zusammenhang stehen, so würde sich für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige eine unterschiedliche Steuerbelastung ergeben. Das Funktionieren des Binnenmarktes, das die Grundfreiheiten gewährleisten, wäre damit gefährdet. Es ist daher gerechtfertigt, wenn der EuGH die Abziehbarkeit von Aufwendungen verlangt, die den im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht steuerbaren Einkünften zugeordnet werden können.

(d) Ergebnis

§ 50 Abs. 1 S. 3 EStG verstößt insofern gegen das Unionsrecht als er § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG für nicht anwendbar erklärt.

Außerdem muss § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG dahingehend geändert werden, dass die Abziehbarkeit nicht davon abhängig gemacht werden darf, dass der Empfänger der Leistungen unbeschränkt steuerpflichtig ist. Der Gesetzgeber muss vielmehr den in § 49 Abs. 1 EStG enthaltenen Einkünfte-katalog erweitern und so die Besteuerung der Leistung sicherstellen. Anderenfalls wird derjenige, der seinen Wohnsitz nicht in der Bundesrepublik hat, benachteiligt. Seine Kinder werden nicht bereit sein, ihm Versorgungsleistungen zu gewähren, wenn sie diese nicht steuerlich geltend machen können. Dies ist aber gegenwärtig nur möglich, wenn die Versorgungsleistungen beim Empfänger steuerpflichtig sind.

(3.) Versorgungsausgleichszahlungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG)

Versorgungsausgleichszahlungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG können keiner bestimmten Einkünftequelle zugeordnet werden. Es handelt sich vielmehr um private Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig entstehen und daher die Bemessungsgrundlage des zu versteuernden

Einkommens mindern. Die Vorschrift dient damit der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit⁴³⁵.

Da nach der Rechtsprechung des EuGH der Quellenstaat die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen und dessen Familienstand nur dann berücksichtigen muss, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, bestehen gegen die Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 1b EStG gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG keine unionsrechtlichen Bedenken.

(4.) Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG

Beiträge zu den gesetzlichen Rentenversicherungen oder landwirtschaftlichen Altersklassen sowie zu berufsständischen Versorgungseinrichtungen, die den gesetzlichen Rentenversicherungen vergleichbare Leistungen erbringen, stellen Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG dar. Entsprechendes gilt für die Beiträge des Steuerpflichtigen zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung, soweit die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG vorliegen. Sie mindern das zu versteuernde Einkommen gemäß § 10 Abs. 2 - 4a EStG.

(a) Altersvorsorgeaufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten

Bei den Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG handelt es sich dem Grund nach um vorweggenommene Werbungskosten⁴³⁶.

⁴³⁵ BT-Drs. 16/6290, S. 76, differenzierend *Söhn*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: September 2009), § 50, D 339.

⁴³⁶ BFH, Urteil v. 18.11.2009 – X R 6/08, BStBl. II 2010, 282 (284); *Kulosa*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: November 2013), § 10, Rn. 122, *Hey*, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 711.

Schließlich werden die Aufwendungen getätigt, um Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a EStG (i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG) zu erzielen⁴³⁷.

Da nach der Rechtsprechung des EuGH beschränkt Steuerpflichtige genau wie unbeschränkt Steuerpflichtige sämtliche Aufwendungen steuerlich geltend machen können, die unmittelbar mit den erzielten Einkünften zusammenhängen, muss § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG nach dem Gesagten auch bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger anwendbar sein⁴³⁸. Nach § 50 Abs. 1 S. 4 EStG ist dies nur bei beschränkt Steuerpflichtigen der Fall, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielen. Da zum Teil auch eine Rentenversicherungspflicht für Selbständige gilt (vgl. § 2 SGB VI), liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten dann vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige in der Bundesrepublik Altersvorsorgeaufwendungen zu tragen hat. Dies richtet sich nach der VO 883/2004/EG (vgl. Art. 3 Abs. 1 lit. d. VO 883/2004/EG).

(b) Die Bedeutung der VO 883/2004/EG

Gemäß Art. 11 Abs. 3 VO 883/2004/EG unterliegt eine Person, die in einem Mitgliedstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt, den Rechtsvorschriften dieses Mitgliedstaates. Dies gilt allerdings nur dann, wenn sich aus Art. 12-16 VO 883/2004/EG nichts anderes ergibt.

Eine Person, die gewöhnlich in einem Mitgliedstaat eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt⁴³⁹ und die eine ähnliche Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat verrichtet, unterliegt gemäß Art. 12 Abs. 2 VO 883/2004/EG den Rechtsvorschriften des ersten Mitgliedstaates, sofern die voraussichtliche Dauer dieser Tätigkeit 24 Monate nicht überschreitet. Dies bedeutet, dass im Falle der kurzfristigen selbständigen Tätigkeit in der Bundesrepublik keine Versicherungspflicht besteht. Folglich entstehen diesen selbständig Tätigen keine Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG.

⁴³⁷ Dies übersieht *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 268.

⁴³⁸ A.A. *Kortz*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 268.

⁴³⁹ Vgl. hierzu Art. 14 Abs. 3 VO 987/2009/EG.

Eine Person, die gewöhnlich in zwei oder mehr Mitgliedstaaten eine selbständige Erwerbstätigkeit ausübt⁴⁴⁰, unterliegt den Rechtsvorschriften des Staates, in dem sie ihren Wohnsitz hat, wenn sie dort einen wesentlichen Teil⁴⁴¹ ihrer Tätigkeit ausübt (Art. 13 Abs. 2 lit. a VO 883/2004/EG). Wohnt die Person nicht in dem Mitgliedstaat, in dem sie einen wesentlichen Teil ihrer Tätigkeit ausübt, so gelten die Rechtsvorschriften des Mitgliedstaates, in dem sich der Mittelpunkt ihrer selbständigen Tätigkeit befindet (Art. 13 Abs. 2 lit. b VO 883/2004/EG).

Aus der Verordnung 883/2004/EG ergibt sich folglich, dass Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG in der Bundesrepublik anfallen, wenn der beschränkt Steuerpflichtige nur in der Bundesrepublik selbständig tätig ist oder sich hier der Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit befindet.

Regelmäßig wird in dieser Situation die Möglichkeit bestehen, einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 EStG zu stellen, so dass die Altersvorsorgeaufwendungen steuerlich geltend gemacht werden können. Erzielt der Steuerpflichtige allerdings neben den Einkünften aus selbständiger Arbeit weitere Einkünfte, die in der Bundesrepublik nicht besteuert werden können, so liegen ggf. die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG nicht vor. Die daraus resultierende Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit (Art. 56 UAbs. 1 AEUV).

(c) Ergebnis

Erwachsen einem beschränkt Steuerpflichtigen Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG, die er nicht steuerlich geltend machen kann, so liegt ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor.

⁴⁴⁰ Vgl. hierzu Art. 14 Abs. 6 VO 987/2009/EG.

⁴⁴¹ Vgl. hierzu Art. 14 Abs. 8 VO 987/2009/EG.

(5.) Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG)

Unbeschränkt Steuerpflichtige können Beiträge zum Aufbau einer eigenen kapitalgedeckten Altersversorgung als Sonderausgaben geltend machen, wenn die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG vorliegen. Da es sich dem Grunde nach um vorweggenommene Werbungskosten handelt, müssen auch beschränkt Steuerpflichtige diese Aufwendungen abziehen können.

Während es bei unbeschränkt Steuerpflichtigen zu einer nachgelagerten Besteuerung kommt (vgl. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a EStG), kommt es bei beschränkt Steuerpflichtigen zu einer Doppelbesteuerung. Schließlich unterliegt das eingezahlte Kapital der Einkommensteuer. Erhält nämlich der beschränkt Steuerpflichtige später Rentenzahlungen, so wird nicht nur der Ertragsanteil besteuert, sondern die gesamte Rente (vgl. § 22 Nr. 1 S. 3 lit. a i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Dies ist nicht gerechtfertigt, da nur in Höhe des Ertragsanteils eine Vermögensmehrung beim Steuerpflichtigen vorliegt.

Um eine Rechtslage herzustellen, die mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist, muss der Gesetzgeber auch beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG als Sonderausgaben geltend zu machen.

Nicht mit dem Unionsrecht vereinbar wäre es, wenn der Gesetzgeber die Rechtslage derart modifizieren würde, dass es zwar bei der Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. b EStG bleibt, er aber bei beschränkt Steuerpflichtigen nur den Ertragsanteil besteuern würde. Schließlich müssten die beschränkt Steuerpflichtigen dann, im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen, Liquidationsnachteile tragen, da es bei ihnen zu keiner nachgelagerten Besteuerung käme.

(6.) Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG)

Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3, 3a EStG können keiner Einkünftequelle zugeordnet werden. Es handelt sich um private Aufwendungen⁴⁴², die nach der Rechtsprechung des EuGH vom Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen sind. Die Bundesrepublik Deutschland als Quellenstaat, muss diese Aufwendungen also nicht bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens erfassen.

(7.) Sonstige Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG

(a) Beiträge zur Arbeitslosenversicherung

Beiträge zur Versicherung gegen Arbeitslosigkeit müssen i.d.R. nur von Personen erbracht werden, die gegen Arbeitsentgelt oder zu ihrer Berufsausbildung beschäftigt (versicherungspflichtige Beschäftigte) sind (§ 25 Abs. 1 i.V.m. § 24 Abs. 1 SGB III). „Beschäftigt“ ist eine Person, die eine nichtselbständige Arbeit erbringt (vgl. § 7 Abs. 1 SGB IV). Es handelt sich also um Steuerpflichtige, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) erzielen. Dieser Personenkreis kann gemäß § 50 Abs. 1 S. 4 EStG die Beiträge zur Arbeitslosenversicherung steuerlich geltend machen. Insofern werden unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige gleich behandelt. Folglich liegt kein Verstoß gegen das in der Arbeitnehmerfreizügigkeit enthaltene Diskriminierungsverbot vor (Art. 45 Abs. 2 AEUV).

⁴⁴² *Kulosa*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: November 2013), § 10, Rn. 155 f.

(b) Beiträge zu Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen sowie zu Unfallversicherungen

Wer eine Erwerbs- oder Berufsunfähigkeitsversicherung sowie eine Unfallversicherung abschließt, kann die Beitragszahlungen gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG als Sonderausgaben geltend machen, sofern die natürliche Person unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Kommt es später zu einer Zahlung der Versicherung, so können steuerpflichtige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1 EStG vorliegen. Voraussetzung ist, dass es sich um wiederkehrende Bezüge handelt⁴⁴³.

Da die Versicherungsleistungen nur erbracht werden müssen, wenn der Versicherte die Beiträge entrichtet hat, besteht zwischen den Versicherungsleistungen und den Beiträgen ein wirtschaftlicher Zusammenhang.

Es stellt sich damit die Frage, ob nicht beschränkt Steuerpflichtige aufgrund des in den Grundfreiheiten enthaltenen Diskriminierungsverbots die Beiträge als Sonderausgaben steuerlich geltend machen können.

Hierbei gilt es zu berücksichtigen, dass etwaige wiederkehrende Bezüge keine inländischen Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG darstellen. Von der Vorschrift werden nur sonstige Einkünfte i.S.d. § 22 Nr. 1 S. 3 Buchstabe a EStG erfasst, die von den inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, der inländischen landwirtschaftlichen Alterskasse, den inländischen berufsständischen Versorgungseinrichtungen erbracht werden.

Im Ergebnis verzichtet die Bundesrepublik damit auf die Besteuerung etwaiger wiederkehrender Leistungen der oben genannten Versicherungen. Dieser Umstand spricht dafür, dass die Beitragszahlungen nicht steuermindernd berücksichtigt werden müssen.

Andererseits besteht auch hier wieder die Möglichkeit, die wiederkehrenden Bezüge, die von einem inländischen Versicherungsunternehmen gezahlt werden, zu besteuern. Im Gegenzug könnte vorgesehen werden, dass der Steuerpflichtige die Beitragszahlungen steuerlich geltend machen kann. Diese Konzeption hat für den Steuerpflichtigen den Vorteil,

⁴⁴³ *Kulosa*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: November 2013), § 10, Rn. 170.

dass er keinen Liquidationsnachteil zu tragen hat. Folglich gewährleistet diese Lösung eine vollständige Gleichbehandlung.

Die derzeitige Rechtslage stellt folglich einen unverhältnismäßigen Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit dar.

(c) Beiträge zu Risikoversicherungen, die nur für den Todesfall eine Leistung vorsehen

Risiko-Lebensversicherungen decken den privaten Risikobereich ab. Eine etwaige Zahlung der Risiko-Lebensversicherung stellt keine steuerbare Einnahme dar. Da folglich allein die Privatsphäre des Steuerpflichtigen betroffen ist, spricht dies dafür, dass die Nichtabziehbarkeit mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist.

Will der Gesetzgeber mit der Vorschrift aber auch den Abschluss von Risiko-Lebensversicherungen fördern, so ist fraglich, ob der EuGH die Rechtslage nicht doch beanstandet. Schließlich hat der EuGH die Vergleichbarkeit von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen teilweise auch damit begründet, dass der Gesetzeszweck sowohl bei der unbeschränkten als auch bei der beschränkten Steuerpflicht eingreife⁴⁴⁴. Man darf allerdings nicht übersehen, dass der EuGH mit dieser Argumentation begründen wollte, warum Aufwendungen, die er dem objektiven Nettoprinzip zuordnete, abziehbar sein müssen. M.E. ist davon auszugehen, dass der EuGH anders argumentiert hätte, wenn es um Aufwendungen gegangen wäre, die mit keinen steuerbaren Einkünften im Zusammenhang stehen. Schließlich bestünde anderenfalls die Gefahr, dass die Beiträge sowohl im Quellenstaat als auch im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden.

Aus diesem Grund ist es aus unionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden, wenn beschränkt Steuerpflichtige die Beiträge zu Risiko-Lebensversicherungen nicht als Sonderausgaben geltend machen können.

⁴⁴⁴ *EuGH*, Urteil v. 06.07.2006 – C-346/04, Slg. 2006, I-6137, Rdnr. 21, 23 – Conijn.

(8.) Kirchensteuer (§ 10 Abs. 1 Nr. 4 EStG)

Die Zahlung von Kirchensteuer weist keinen Zusammenhang zu steuerbaren Einkünften auf. Vielmehr berücksichtigt der Gesetzgeber mit der Vorschrift, die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen. Es ist daher nicht zu beanstanden, dass die Vorschrift bei beschränkt Steuerpflichtigen nicht anwendbar ist⁴⁴⁵.

(9.) Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG)

Auch § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen⁴⁴⁶. Da nach Ansicht des EuGH die persönliche Lage und der Familienstand des Steuerpflichtigen vom Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen sind, liegt kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn beschränkt Steuerpflichtige Kinderbetreuungskosten i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht als Sonderausgaben geltend machen können⁴⁴⁷.

(10.) Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG)

Gemäß § 12 Nr. 5 EStG werden die Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, als private Ausgaben eingestuft⁴⁴⁸, wenn die Berufsausbildung oder das Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Diese Aufwendungen wirken sich nur nach Maßgabe des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aus.

⁴⁴⁵ A.A. *Nowack*, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, 1994, S. 224.

⁴⁴⁶ Zweifelnd *Kube*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Dezember 2009), § 50, C 21.

⁴⁴⁷ Zustimmend *Kube*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Dezember 2009), § 50, C 21.

⁴⁴⁸ Siehe hierzu *Söhn*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Juni 2002), § 10, J 35.

Sollte der EuGH dagegen davon ausgehen, dass die Aufwendungen für die eigene Berufsausbildung immer in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften stehen, so ist davon auszugehen, dass der EuGH die Nichtanwendbarkeit von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht beanstanden wird. Schließlich besteht anderenfalls die Gefahr, dass diese Aufwendungen weder im Quellenstaat noch im Ansässigkeitsstaat berücksichtigt werden.

Hiervon ist allerdings nicht auszugehen. Zwar können viele Berufe nur aufgrund einer Berufsausbildung ausgeübt werden, man kann aber regelmäßig nicht davon sprechen, dass die Aufwendungen beruflich veranlasst sind. Hierzu fehlt ein hinreichend konkreter Zusammenhang zu einer bestimmten beruflichen Tätigkeit.

Folglich haben beschränkt Steuerpflichtige keinen Anspruch auf Anwendung von § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG.

(11.) Schulgeld (§ 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG)

Nach der amtlichen Begründung dient § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG der Förderung der Privatschulen⁴⁴⁹. Damit handelt es sich um eine Sozialzwecknorm.

Die Frage, ob das Unionsrecht dem Gesetzgeber die Nichtanwendung von Sozialzwecknormen im Rahmen der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger verbietet, ist bisher in der Literatur nicht näher thematisiert worden⁴⁵⁰.

Wissenschaftliche Beiträge, die sich mit der Rechtsprechung des EuGH zur beschränkten Einkommensteuerpflicht befassen, beschränken sich regelmäßig auf die Aussage, der EuGH verlange nicht, dass der Quellen-

⁴⁴⁹ BT-Drs. 11/7833, S. 8.

⁴⁵⁰ Siehe lediglich Körtz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 226 f.

staat die persönlichen Verhältnisse und den Familienstand berücksichtige. Diese, vom EuGH häufig verwendete Formulierung⁴⁵¹, wird so verstanden, dass nur die existenznotwendigen Aufwendungen des Steuerpflichtigen nicht vom Quellenstaat berücksichtigt werden müssten⁴⁵².

Der EuGH hat jedoch näher erläutert, was er unter der „persönlichen Lage“ und dem „Familienstand“ versteht. Es handelt sich dabei um „Familienlasten, Ausgaben für Vorsorgeleistungen und andere Faktoren, die allgemein einen Anspruch auf Steuerabzüge und Freibeträge begründen“⁴⁵³. In diesem Zusammenhang spricht er auch von „Vergünstigungen“⁴⁵⁴. Indem der EuGH das Adjektiv „allgemein“ verwendet, macht er m.E. deutlich, dass bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger solche Aufwendungen nicht berücksichtigt werden müssen, die nicht einer bestimmten Einkunftsquelle zugeordnet werden können⁴⁵⁵. Für das Funktionieren des Binnenmarktes ist es allein erforderlich, dass im unternehmerischen Bereich einheitliche Wettbewerbsbedingungen herrschen. Die Abziehbarkeit sonstiger Ausgaben, die nicht mit dem wirtschaftlichen Tätigwerden in Zusammenhang stehen ist aus Gründen der Wettbewerbsneutralität nicht erforderlich.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass ein beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG das Schulgeld nicht als Sonderausgabe gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG abziehen kann. Ob der Steuerpflichtige diese Aufwendungen überhaupt steuerlich geltend machen kann, hängt damit vom Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates ab. Dies erscheint gerechtfertigt, da der Steuerpflichtige zu seinem Ansässigkeitsstaat ein persönliches Verhältnis aufweist. Schließlich hat er hier seinen Lebensmittelpunkt⁴⁵⁶. Vor allem ist so auch sichergestellt, dass der Steuerpflichtige nicht die Steuervergünsti-

⁴⁵¹ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 32 – Schumacker; *EuGH*, Urteil v. 27.06.1996 – C-107/94, Slg. 1996, I-3089, Rdnr. 41 – Asscher; *EuGH*, Urteil v. 12.06.2003 – C-234/01, Slg. 2003, 5399 Rdnr. 43 – Gerritse.

⁴⁵² So Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 219.

⁴⁵³ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 10 – Schumacker.

⁴⁵⁴ *EuGH*, Urteil v. 14.02.1995 – C-279/93, Slg. 1995, I-225, Rdnr. 11, 34 – Schumacker.

⁴⁵⁵ Anders wohl Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 226.

⁴⁵⁶ Vgl. Generalanwalt Léger, Schlussanträge v. 22.11.1994 – C-279/93, Slg. 1995, I-288, Rdnr. 36 – Schumacker.

gungen sowohl des Ansässigkeitsstaates als auch des Quellenstaates erhält.

(12.) Ergebnis

Der Gesetzgeber hat nach der Rechtsprechung des BFH einen Gestaltungsspielraum hinsichtlich der Frage, ob er Aufwendungen, die mit einer Einkunftsart i.S.v. § 2 Abs. 1 EStG zusammenhängen, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten einordnet oder als Sonderausgaben⁴⁵⁷.

Die „Umqualifizierung“ kann aber nicht dazu führen, dass die Aufwendungen, die ihrer Natur nach Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind, nur von unbeschränkt Steuerpflichtigen als Sonderausgaben geltend gemacht werden können. Vielmehr ist nach der Rechtsprechung des EuGH davon auszugehen, dass die Aufwendungen, die mit den Einkünften i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, auch bei der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger angesetzt werden müssen⁴⁵⁸. Sofern kein wirtschaftlicher Zusammenhang zu Einkünften i.S.v. § 49 Abs. 1 EStG besteht, ist die Nichtanwendbarkeit von § 10 EStG nicht zu beanstanden.

Da ein solcher Zusammenhang bei Aufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a, Nr. 2 lit. a und lit. b EStG besteht, müssen die genannten Vorschriften auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anwendbar sein. Außerdem haben beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Abzug der Beiträge zu Unfallversicherungen und Erwerbs- und Berufsunfähigkeitsversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a EStG).

bb. Nichtanwendbarkeit von § 10a EStG

In der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung Pflichtversicherte können Altersvorsorgebeiträge (§ 82 EStG) zuzüglich der dafür nach

⁴⁵⁷ BFH, Urteil v. 18.11.2009 – X R 6/08, BStBl. II 2010, 282.

⁴⁵⁸ Stein, DStR 2011, 1165 (1166).

§§ 79 ff EStG zustehenden Zulage jährlich bis zu 2.100 € als Sonderausgaben abziehen (§ 10a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 EStG). Entsprechendes gilt für die in § 10a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 EStG genannten Personen. Der Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG setzt aber voraus, dass dies für den Steuerpflichtigen günstiger ist als der Anspruch auf Zulage gemäß §§ 79 ff EStG, vgl. § 10a Abs. 2 EStG.

Die Möglichkeit, Aufwendungen für die private (Alters-)Vorsorge steuermindernd geltend zu machen, dient deren Förderung, so dass die Vorschrift eine Lenkungswirkung besitzt.

M.E. beanstandet es der Europäische Gerichtshof nicht, wenn der Gesetzgeber Lenkungsnormen, die keinen unmittelbaren Bezug zur Erwerbssphäre des Steuerpflichtigen aufweisen, nur auf unbeschränkt Steuerpflichtige anwendet⁴⁵⁹. Dies spricht dafür, dass die gegenwärtige Rechtslage nicht gegen die Grundfreiheiten verstößt.

Allerdings haben nach Ansicht des EuGH beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf die Altersvorsorgezulage gemäß §§ 79 ff EStG⁴⁶⁰. Der EuGH hat nämlich entschieden, dass es sich bei der Altersvorsorgezulage um eine „soziale Vergünstigung“ i.S.v. Art. 7 Abs. 2 VO 1612/68/EWG (jetzt Art. 7 Abs. 2 .VO 492/2011/EU) handele. Die Vorschrift besagt, dass Arbeitnehmer die gleichen sozialen und steuerlichen Vergünstigungen erhalten wie die inländischen Arbeitnehmer.

Der Begriff „soziale Vergünstigung“ umfasst nach Ansicht des EuGH alle Vergünstigungen, „die – ob sie an einen Arbeitsvertrag anknüpfen oder nicht – den inländischen Arbeitnehmern hauptsächlich wegen ihrer objektiven Arbeitnehmereigenschaft oder einfach wegen ihres gewöhnlichen Wohnsitzes im Inland gewährt werden und deren Erstreckung auf Arbeitnehmer aus anderen Mitgliedstaaten deshalb geeignet erscheint, ihre Mobilität innerhalb der Gemeinschaft zu erleichtern“⁴⁶¹.

⁴⁵⁹ Näher hierzu auf S. 95 f.

⁴⁶⁰ *EuGH*, Urteil v. 10.09.2009 – C-269/07, Slg. 2009, I-7811 – Kommission/Bundesrepublik Deutschland; siehe auch BR-Drs. 4/10, S. 34.

⁴⁶¹ *EuGH*, Urteil v. 10.09.2009 – C-269/07, Slg. 2009, I-7811, Rdnr. 39 – Kommission/Bundesrepublik Deutschland.

Bei der Altersvorsorgezulage handele es sich deshalb um eine soziale Vergünstigung, weil sie geschaffen wurde, um die Absenkung des gesetzlichen Rentenniveaus auszugleichen. Von dieser Absenkung seien primär Arbeitnehmer betroffen, da in der gesetzlichen Rentenversicherung vor allem nichtselbständig Beschäftigte pflichtversichert seien⁴⁶².

Da nach Art. 7 Abs 2 .VO 492/2011/EU alle Arbeitnehmer die gleichen steuerlichen Vergünstigungen erhalten müssen, ist davon auszugehen, dass auch beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer Anspruch auf den Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG haben⁴⁶³.

cc. Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)

Für Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1, 1a, 4, 5, 7 und 9 EStG und nach § 10b EStG wird gemäß § 10c EStG ein Pauschbetrag von 36 Euro abgezogen. Die Vorschrift ist allerdings im Falle der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG nicht anwendbar (§ 50 Abs. 1 S. 3 EStG).

Der Sonderausgaben-Pauschbetrag betrifft u.a. Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften stehen. Damit ist m.E. davon auszugehen, dass der EuGH auch die Anwendbarkeit von § 10c EStG im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 4 EStG fordern wird.

Dies erscheint im Übrigen auch nach der Funktion der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen gerechtfertigt. Schließlich dient die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger vor allem dazu, sicherzustellen, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige in Bezug auf ihre wirtschaftliche Betätigung den gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen unterliegen.

⁴⁶² *EuGH*, Urteil v. 10.09.2009 – C-269/07, Slg. 2009, I-7811, Rdnr. 41 f. – Kommission/Bundesrepublik Deutschland.

⁴⁶³ In der Entscheidung des *EuGH*, Urteil v. 10.09.2009 – C-269/07, Slg. 2009, I-7811 – Kommission/Deutschland blieb diese Frage offen, vgl. Rdnr. 37 des Urteils.

dd. Freibetrag (§ 16 Abs. 4 EStG)

Im Falle von Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe werden die stillen Reserven aufgedeckt und besteuert. Da die stillen Reserven über viele Jahre entstanden sind, ist es nicht gerechtfertigt, den durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehenden Gewinn als reguläre Einkünfte zu behandeln. Daher sehen § 16 Abs. 4 EStG sowie § 34 EStG insoweit Steuerentlastungen vor⁴⁶⁴.

Außerdem berücksichtigt der Gesetzgeber mit den Vorschriften, dass die Betriebsveräußerung der Altersvorsorge des Gewerbetreibenden dient⁴⁶⁵. Dieser wird den Veräußerungsgewinn zur Deckung seiner Lebenshaltungskosten verwenden. Hierzu müssen ihm nach Abzug der Einkommensteuer ausreichend Mittel verbleiben⁴⁶⁶.

Stellt man darauf ab, dass die Vorschrift die Altersvorsorge von Gewerbetreibenden begünstigen will, so spricht dies gegen die Pflicht, die Vorschrift auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anzuwenden⁴⁶⁷. Schließlich rechnet der EuGH Vorsorgeaufwendungen grundsätzlich zum privaten Bereich, und diese sind primär vom Ansässigkeitsstaat zu berücksichtigen.

Entscheidend ist jedoch, dass die Vorschrift im Zusammenhang steht mit der Einkünfteermittlung. Diesbezüglich vertritt der EuGH die Ansicht, dass beschränkt Steuerpflichtige so zu behandeln sind wie unbeschränkt Steuerpflichtige⁴⁶⁸. Daher haben auch beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf den Freibetrag.

⁴⁶⁴ Zenthöfer, Einkommensteuer, 11. Auflage, 2013, S. 523; Lang, in: *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013, § 8, Rn. 421.

⁴⁶⁵ Schallmoser, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Losebl. (Stand: August 2012), § 16 EStG, Rn. 667, siehe auch Nowack, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, 1994, S. 221, a.A. Reiß, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: August 1992), § 16, G 1.

⁴⁶⁶ Vgl. BT-Drs. 14/4217, S. 8.

⁴⁶⁷ Siehe hierzu auch Kortz, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010, S. 27.

⁴⁶⁸ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933 – Gerritse.

ee. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), Kinderfreibeträge (§ 32, § 32a Abs. 6 EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§ 33, § 33a, § 33b EStG)

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG), die Kinderfreibeträge i.S.v. § 32a Abs. 6 EStG sowie die Vorschriften über die außergewöhnlichen Belastungen (§§ 33, 33a, 33b EStG) haben keinen Bezug zu bestimmten Einkünften. Sie berücksichtigen vielmehr private Aufwendungen, die der Steuerpflichtige zu tragen hat.

Die Nichtanwendbarkeit der genannten Vorschriften gemäß § 50 Abs. 1 S. 3 EStG verstößt daher nicht gegen die Grundfreiheiten.

ff. Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a EStG)

Nach der Gesetzesbegründung des § 35a EStG soll mit der Steuerermäßigung die Erbringung von Dienstleistungen in privaten Haushalten gefördert werden, um einen Anreiz für Beschäftigungsverhältnisse im Privathaushalt zu schaffen und die Schwarzarbeit in diesem Bereich zu bekämpfen⁴⁶⁹.

Der Gesetzeszweck spricht dafür, dass die Vorschrift auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anwendbar sein muss. Schließlich befinden sich beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige insoweit in einer vergleichbaren Lage.

Würde man jedoch § 35a EStG für anwendbar halten, so bestünde die Gefahr, dass sowohl der Quellenstaat als auch der Ansässigkeitsstaat die haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnisse fördern, wovon der Steuerpflichtige ggf. doppelt profitieren würde.

⁴⁶⁹ BT-Drs. 15/91, S. 19.

Daher ist die Nichtanwendbarkeit von § 35a EStG im Rahmen der beschränkten Einkommensteuerpflicht unionsrechtskonform⁴⁷⁰.

b. Beschränkt Steuerpflichtige mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 50 Abs. 1 S. 4, 5 EStG)

aa. Überblick

Bei beschränkt Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind § 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a, Nr. 3 und Abs. 3 sowie § 10c EStG anwendbar, soweit die Aufwendungen auf die Zeit entfallen, in der Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielt wurden und die Einkünfte nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht übersteigen (§ 50 Abs. 1 S. 4 EStG).

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer werden damit im Vergleich zu anderen beschränkt Steuerpflichtigen begünstigt. Schließlich werden ihre persönlichen Verhältnisse in stärkerem Ausmaß berücksichtigt.

Diese Besserstellung wird damit gerechtfertigt, dass beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer im Regelfall über keine nennenswerten Einkünfte in ihrem Ansässigkeitsstaat verfügen, weshalb die persönlichen Verhältnisse im Ansässigkeitsstaat nicht berücksichtigt werden können. Außerdem zielt § 50 Abs. 1 S. 4 EStG auf eine Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern ab⁴⁷¹.

Diese Begründung der Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern überrascht. Schließlich kann der beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, der keine nennenswerten Einkünfte in seinem Ansässigkeitsstaat erzielt, einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 EStG stellen, mit der Folge, dass er mit seinen inländischen Einkünften als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wird, so dass seine persönlichen Verhältnisse berücksichtigt werden.

⁴⁷⁰ So auch *Wied*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Losebl. (Stand: April 2012), § 50 EStG, Rn. 28.

⁴⁷¹ *Herkenroth/Striegel*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: August 2011), § 50, Rn. 90.

Überzeugender wäre es, wenn der Gesetzgeber die Gleichbehandlung mit einem Verweis auf Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU begründet hätte. Es ist nämlich m.E. davon auszugehen, dass Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU diese Gleichstellung erfordert. Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer haben schließlich nach Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU Anspruch auf die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer. Wie aus dem sechsten Erwägungsgrund der Verordnung 492/2011/EU hervorgeht, bezieht sich das Gleichbehandlungsgebot auf „alles, was mit der eigentlichen Ausübung einer Tätigkeit im Lohn- oder Gehaltsverhältnis und mit der Beschaffung einer Wohnung im Zusammenhang steht“. Ein solcher Zusammenhang besteht nicht nur zwischen den Beiträgen zur gesetzlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG) und der Tätigkeit als Arbeitnehmer, sondern auch bezüglich der Beiträge zur Krankenversicherung (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Die Renten- und Krankenversicherungspflicht besteht schließlich für alle Arbeitnehmer (§ 1 Nr. 1 SGB VI, § 5 Abs. 1 Nr. 1 SGB V). Da unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer diese Beiträge als Sonderausgaben geltend machen können, muss das Gleiche für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gelten.

bb. Zeitanteilige Kürzung der Jahres- und Monatsbeträge (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG)

(1.) Problematik der Kürzung aus Sicht des Unionsrechts

Nach § 50 Abs. 1 S. 5 ermäßigen sich die Jahres- und Monatsbeträge der Pauschalen nach § 9a S. 1 Nr. 1 und § 10c EStG zeitanteilig, wenn Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG nicht während eines vollen Kalenderjahres oder Kalendermonats zugeflossen sind (§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG).

Aus unionsrechtlicher Sicht problematisch erscheint die zeitanteilige Kürzung der Pauschale nach § 9a S. 1 Nr. 1 EStG. Schließlich genießen Arbeitnehmer gemäß Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU die gleichen steuerlichen Vergünstigungen wie inländische Arbeitnehmer.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren erhalten auch unbeschränkt Steuerpflichtige die Pauschalen nur zeitanteilig. Dies ist zwar nicht auf den ersten Blick erkennbar, folgt aber aus dem Umstand, wie die monatlich zu zahlende Lohnsteuer berechnet wird: Bei der Ermittlung des Jahresbetrags der Lohnsteuer werden die genannten Pauschalen berücksichtigt (vgl. § 39b Abs. 2 S. 5 Nr. 1 und 2 EStG). Da die monatliche Lohnsteuer 1/12 des Jahresbetrags entspricht (§ 39b Abs. 2 S. 9 EStG) werden die Pauschalen im Ergebnis auf die einzelnen Monate aufgeteilt und nur zeitanteilig gewährt.

Die Pauschalen wirken sich aber bei unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern dann in voller Höhe aus, wenn es zu einer Veranlagung kommt. Schließlich sehen weder § 9a noch § 10c EStG eine zeitanteilige Kürzung vor. Hierin liegt ein Verstoß gegen Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU. Schließlich ist ein Rechtfertigungsgrund nicht ersichtlich.

(2.) Ergebnis

§ 50 Abs. 1 S. 5 EStG verstößt gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Der Gesetzgeber kann den Verstoß gegen das Unionsrecht dadurch ausräumen, dass er die Kürzung der Pauschale in § 9a EStG allgemein vorsieht, wenn der Steuerpflichtige nicht im ganzen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt hat. Er kann aber auch § 50 Abs. 1 S. 5 EStG so ändern, dass dort die Kürzung nicht mehr angeordnet wird.

VI. Tarifvorschriften

1. Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG)

Bei beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern oder bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG die Einkünfte haben, die bei der Ermitt-

lung des zu versteuernden Einkommens unberücksichtigt bleiben, weil sie nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die aufgrund der abgeltenden Wirkung des Steuerabzugs nicht zum zu versteuernden Einkommen zählen⁴⁷², wird auf das zu versteuernde Einkommen ein besonderer Steuersatz erhoben (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG).

a. Die Rechtsprechung des EuGH zu Tarifvorschriften

Der EuGH hat entschieden, dass Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen keinem höheren Steuersatz unterliegen dürfen als demjenigen, der für unbeschränkt Steuerpflichtige gilt⁴⁷³. Anderenfalls liege ein Verstoß gegen die anwendbare Grundfreiheit vor.

Man könnte nun meinen, die Anwendung eines Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5, Abs. 2 S. 1 EStG) auf beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG bzw. auf beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, bei denen der Lohnsteuerabzug keine abgeltende Wirkung hat (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 EStG), verstoße gegen dieses Verbot. Schließlich ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die ihre gesamten Einkünfte im Inland erzielen, kein Progressionsvorbehalt vorgesehen. Dies ist aber auch nicht nötig, da schon nach den allgemeinen Vorschriften eine Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit erfolgt. Schließlich unterliegen hier sämtliche Einkünfte der Besteuerung. Bei beschränkt Steuerpflichtigen werden dagegen nur die inländischen Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) besteuert.

Würden die ausländischen Einkünfte, bzw. die Einkünfte, die dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung unterliegen, nicht bei der Ermittlung des Steuersatzes berücksichtigt, so entspräche die Steuerbelastung nicht der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des beschränkt Steuerpflichtigen. Der Progressionsvorbehalt dient damit der Gleichstellung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen.

⁴⁷² Vgl. BR-Drs. 622/06, S. 89.

⁴⁷³ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 53 – Gerritse.

Der Gesetzgeber würde allerdings eine Schlechterstellung der beschränkt Steuerpflichtigen herbeiführen, wenn er bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes auch Kapitaleinkünfte berücksichtigen würde, auf die der Einkommensteuersatz von 25% anwendbar ist (§ 32d EStG).

Dies scheint auf den ersten Blick der Fall zu sein, da gemäß § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG alle Einkünfte bei der Ermittlung des besonderen Steuersatzes berücksichtigt werden, die nicht der deutschen Einkommensteuer oder einem Steuerabzug unterliegen. Hierzu gehören auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen, die keine inländischen i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG sind.

§ 2 Abs. 5b EStG stellt allerdings sicher, dass die Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der Ermittlung des Progressionsvorbehalts nicht berücksichtigt werden. Folglich liegt keine Ungleichbehandlung vor. Daher verstößt der Progressionsvorbehalt nicht gegen das Recht der Europäischen Union.

b. Ergebnis

§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5, Abs. 2 S. 1 EStG stehen mit dem Unionsrecht im Einklang.

2. Definitivbesteuerung im Falle des Steuerabzugs mit abgeltender Wirkung

a. Vorliegen einer Ungleichbehandlung

Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG unterliegen dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG). Die in § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 5 vorgesehene Möglichkeit der Veranlagung auf Antrag ist nicht möglich, da die Vorschrift eine solche Möglichkeit nur für Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 1, 2, 4 EStG vorsieht. Daher werden die Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG definitiv mit Einkommensteuer in Höhe von 15% belastet

(§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG). Dieser Steuersatz liegt zwar nur geringfügig über dem Eingangssteuersatz von 14%. Es liegt aber eine Schlechterstellung vor, sofern die Einkünfte nicht mehr als 1.001 € betragen. Bis zu diesem Betrag ist die tarifliche Einkommensteuer niedriger. Folglich liegt ein Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit vor, wenn die Einkünfte i.S.v. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG einen Betrag von 1.001 € nicht übersteigen.

An diesem Ergebnis ändert auch der Umstand nichts, dass die Schlechterstellung nur ganz geringfügig ist. Schließlich sieht der EuGH jede auch noch so geringfügige Ungleichbehandlung als einen Eingriff an⁴⁷⁴.

Der Eingriff kann auch nicht damit gerechtfertigt werden, dass der Steuersatz von 15% für beschränkt Steuerpflichtige in vielen Fällen vorteilhafter ist als die Anwendung des regulären Einkommensteuertarifs. Schließlich handelt es sich bei der Dienstleistungsfreiheit um ein Individualrecht. Pauschale Betrachtungen können daher eine im konkreten Fall bestehende Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen⁴⁷⁵.

Folglich verstößt der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung gegen die Dienstleistungsfreiheit, wenn sie zu einer Steuerbelastung führt, die höher ist als diejenige, die sich ergeben würde, wenn der linear-progressive Tarif zur Anwendung käme.

b. Ergebnis

§ 50a Abs. 2 S. 1 EStG verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit, sofern der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung eine Steuerbelastung bewirkt, die über derjenigen liegt, die sich nach den allgemeinen Vorschriften ergeben würde.

⁴⁷⁴ Cordewener, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002, Seite 246.

⁴⁷⁵ Vgl. *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 18, 20, 55 – Gerritse.

VII. Besonderheiten bezüglich Steuererklärung, Steuerfestsetzung und Steuererhebung

1. Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG

a. Steuerabzugsverfahren

aa. Lohnsteuerabzugsverfahren

(1.) Freibetrag gemäß § 39a Abs. 4 EStG

Beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer gehören gemäß § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 1 lit. b EStG der Steuerklasse I an. Dies bedeutet, dass die Jahreslohnsteuer nach § 32a Abs. 1 EStG zu ermitteln ist; das Splitting-Verfahren (§ 32a Abs. 5 EStG) ist folglich nicht anwendbar (§ 39b Abs. 2 S. 6 EStG). Eine weitere Besonderheit im Vergleich zu unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern besteht darin, dass bei der Ermittlung des zu versteuernden Jahresbetrages (§ 39b Abs. 2 S. 5 EStG) § 39a Abs. 1 S. 1 EStG nicht zur Anwendung gelangt. Stattdessen wird der vom Arbeitslohn abziehbare Freibetrag gemäß § 39a Abs. 4 S. 1 EStG berechnet. Der Gesetzgeber stellt so sicher, dass sich die gemäß § 50 Abs. 1 S. 3, 4 EStG nicht anwendbaren Vorschriften auch nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren auswirken.

Die bisherigen Untersuchungen haben gezeigt, dass einige der in § 50 Abs. 1 S. 3 EStG genannten Vorschriften auch im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anwendbar sein müssen (z.B. § 10 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG). Sofern § 39a Abs. 4 S. 1 EStG zur Folge hat, dass sich diese Vorschriften – anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen – nicht im Lohnsteuerabzugsverfahren auswirken (z.B. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG), verstößt die Vorschrift gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. Der insoweit entstehende Liquidationsnachteil wird nämlich nicht dadurch kompensiert, dass der Unionsbürger die Veranlagung beantragen kann (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 lit. b, Abs. 2 S. 7 EStG).

(2.) Ergebnis

§ 39a Abs. 4 EStG verstößt insofern gegen das Unionsrecht als dort Sonderausgaben nicht berücksichtigt werden, die mit steuerbaren Einkünften in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

bb. Kapitalertragsteuer

(1.) Definitivbesteuerung i.H.v. 25%

Die Kapitalertragsteuer, die regelmäßig 25% beträgt (§ 43a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG) hat gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG abgeltende Wirkung.

Da der Steuerabzug gemäß § 43 Abs. 1 S. 3 EStG auch dann vorzunehmen ist, wenn die Kapitalerträge beim Gläubiger zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, kommt es zu einer Definitivbesteuerung in Höhe von 25%, es sei denn § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG greift ein. Ein Antrag nach § 32d Abs. 6 EStG kann nicht gestellt werden, da die Vorschrift nur anwendbar ist, wenn Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen. Schließlich verweist die Vorschrift auf § 32d Abs. 1 EStG („Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen“).

Kommt es zu der Definitivbesteuerung, so verstößt dies gegen die Grundfreiheiten, sofern diese Steuerbelastung höher ist als diejenige, die sich ergibt, wenn die Einkünfte nach den allgemeinen Regeln ermittelt werden⁴⁷⁶.

Etwas anderes würde nur dann gelten, wenn sich § 49 Abs. 2 EStG auf die Einkünftequalifikation auswirken würde. In diesem Fall wäre § 32d Abs. 6 EStG anwendbar und der beschränkt Steuerpflichtige könnte eine Günstigerprüfung durchführen. Dann läge kein Verstoß gegen das Unionsrecht vor. Dies ist aber abzulehnen, da § 49 Abs. 2 EStG lediglich errei-

⁴⁷⁶ *EuGH*, Urteil v. 12.06.03 – C-234/01, Slg. 2003, I-5933, Rdnr. 53 – Gerritse; siehe auch *EuGH*, Urteil v. 14.07.2004 – C-315/02, Slg. 2004, I-7063 – Lenz.

chen will, dass die Einkünfte, die im Inland erzielt werden, auch hier besteuert werden können. Wer annimmt, dass § 49 Abs. 2 EStG eine Umqualifizierung bewirkt, nimmt in Kauf, dass eine Erwerbstätigkeit von beschränkt Steuerpflichtigen anders besteuert wird als diejenige von unbeschränkt Steuerpflichtigen. Schließlich werden bei einer Umqualifizierung ggf. aus Gewinneinkünften Überschusseinkünfte.

(2.) Nichtanwendbarkeit von § 3 Nr. 40 EStG

Die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer bewirkt auch, dass bei Kapitalerträgen, die gemäß § 20 Abs. 8 EStG nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, § 3 Nr. 40 EStG nicht anwendbar ist. Die Folge ist u.a., dass Dividenden, die gemäß § 20 Abs. 8 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, in voller Höhe der tariflichen Einkommenssteuer unterliegen und nicht nach § 3 Nr. 40 lit. d EStG zu 40% steuerfrei sind⁴⁷⁷.

Diese Ungleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen stellt einen Eingriff in die Kapitalverkehrsfreiheit dar, der nicht gerechtfertigt ist⁴⁷⁸. Insbesondere führt die ggf. eintretende, überhöhte Besteuerung dazu, dass beschränkt Steuerpflichtige davon abgehalten werden, Kapital in inländischen Kapitalgesellschaften anzulegen⁴⁷⁹.

Anders stellt sich die Rechtslage allerdings dann dar, wenn die Dividendenzahlungen Einkünfte eines inländischen Betriebs sind. Hier hat die Kapitalertragsteuer keine abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG). Folglich kann sich die Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 40 EStG auswirken⁴⁸⁰. Die Dividenden gehören allerdings nur dann zu den Einkünften des inländischen Betriebs, wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum

⁴⁷⁷ Grotherr, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 176.

⁴⁷⁸ Cordewener, IStR 2006, 158 (159); Englisch, RIW 2005, 187 (190 f.); Ritter, IStR 2001, 430 (433); a.A. Desens, IStR 2003, 613 (620 f.).

⁴⁷⁹ Ähnlich argumentiert der EuGH in *EuGH*, Urteil v. 14.07.2004 – C-315/02, Slg. 2004, I-7063, Rdnr. 20 – Lenz.

⁴⁸⁰ Grotherr, in: *Grotherr/Herfort/Strunk* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010, S. 176.

Betriebsvermögen des Betriebs gehört. Dies setzt voraus, dass die Beteiligung unmittelbar der Wirtschaftstätigkeit des Betriebs dient⁴⁸¹.

Ein Betrieb i.S.v. § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG liegt vor, wenn im Inland eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder im Inland für den Betrieb ein ständiger Vertreter bestellt ist⁴⁸².

Es stellt sich die Frage, warum der Gesetzgeber beschränkt Steuerpflichtigen die partielle Steuerfreiheit gemäß § 3 Nr. 40 EStG vorenthält, wenn die Einkünfte nicht einem inländischen Betrieb zugeordnet werden können.

Wahrscheinlich ist, dass der Gesetzgeber bei Einführung des sog. Halbeinkünfteverfahrens davon ausging, dass die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen im Regelfall einer durchschnittlichen Einkommensteuerbelastung in Höhe von 40% unterliegen. Bei einer hälftigen Steuerfreistellung entsprach dies einem Steuersatz in Höhe von 20%, was betragsmäßig dem Kapitalertragsteuersatz entsprach, der bei Einführung des Halbeinkünfteverfahrens galt. Für den angenommenen Regelfall führte die unterschiedliche Rechtslage damit zu einer grundsätzlichen Gleichstellung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen⁴⁸³.

Da der EuGH Typisierungen als Rechtfertigungsgrund ablehnt, verstieß das ursprüngliche Konzept insoweit gegen das Unionsrecht, als die Steuerbelastung des beschränkt Steuerpflichtigen nach dem Halbeinkünfteverfahren unter 20% lag.

Der Gesetzgeber hat durch den Übergang auf das Teileinkünfteverfahren und die damit im Zusammenhang stehende Erhöhung der Kapitalertragsteuer auf 25% sein originäres Konzept modifiziert.

Es kommt aber weiterhin zu einer Benachteiligung der beschränkt Steuerpflichtigen, wenn die Einkommensteuerbelastung unter 41,67% liegt. Bei einem unterstellten, ausgeschütteten Gewinn in Höhe von 100 € ergibt sich nämlich, unter Anwendung von § 3 Nr. 40 lit. d EStG, eine Steuerlast

⁴⁸¹ *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009, Rn. 289.

⁴⁸² *Herkenroth/Striegel*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, KStG, Losebl. (Stand: August 2011), § 50, Rn. 221; *Wied*, in: *Blümich*, EStG, KStG, GewStG, Losebl. (Stand: April 2012), § 50 EStG, Rn. 68.

⁴⁸³ Siehe hierzu *Desens*, IStR 2003, 613 (620 f.).

in Höhe von 25 €⁴⁸⁴. Diese Steuerbelastung entspricht derjenigen, die der beschränkt Steuerpflichtige durch die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer gegenwärtig tragen muss.

Möglich ist es allerdings auch, dass der Gesetzgeber davon ausgeht, § 49 Abs. 2 EStG diene nicht nur dazu, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik zu begründen, sondern führe auch zu einer Umqualifizierung der Einkünfte⁴⁸⁵.

In diesem Fall wäre § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG anwendbar, d.h. auf Antrag des beschränkt Steuerpflichtigen unterlägen die Einkünfte der tariflichen Einkommensteuer, wobei das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung gelangen würde (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2 EStG). Voraussetzung hierfür wäre allerdings, dass der Steuerpflichtige zu mindestens 25% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder er für die Kapitalgesellschaft beruflich tätig und zu mindestens 1% an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist. Soweit die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG nicht vorliegen, bestünde aber weiterhin eine Ungleichbehandlung.

(3.) Zwischenergebnis

Nimmt man an, dass § 49 Abs. 2 EStG zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führt, so erleidet der beschränkt Steuerpflichtige keine Nachteile, wenn gewerbliche Einkünfte in Einkünfte aus Kapitalvermögen umqualifiziert werden und die Voraussetzungen von § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG vorliegen.

Die Umqualifizierung ist aber abzulehnen, da die Vorschrift sicherstellen will, dass die im Inland erzielten Einkünfte der gleichen inländischen Steuerbelastung unterliegen. Diese läge aber im Falle der Umqualifizierung regelmäßig nicht vor.

⁴⁸⁴ $100 \text{ €} \times 0,6 \times 0,4167 = 25,002 \text{ €}$.

⁴⁸⁵ Siehe hierzu Hey, in: *Gassner/Lang/Lechner* u.a. (Hrsg.), *Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht*, 2004, S. 15 (30).

Aus diesem Grund ist davon auszugehen, dass es einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit darstellt, wenn die Kapitalertragsteuer mit abgeltender Wirkung auf Einkünfte erhoben wird, die zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören und hierdurch eine erhöhte Steuerbelastung eintritt.

Der Gesetzgeber muss die Rechtslage so verändern, dass der beschränkt Steuerpflichtige eine Veranlagung beantragen kann, wenn die Kapitalertragsteuer auf oben genannte Einkünfte erhoben worden ist. Im Rahmen der Veranlagung muss § 3 Nr. 40 EStG anwendbar sein.

(4.) Verbot des Abzugs von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten

Wird die Kapitalertragsteuer mit abgeltender Wirkung auf Einkünfte erhoben, die eigentlich zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung gehören, so können Aufwendungen, die in einem Veranlassungszusammenhang zu diesen Einkünften stehen, nicht steuerlich geltend gemacht werden. Dies verhindert die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer.

Da diese Rechtsfolge nur beschränkt Steuerpflichtige trifft, liegt eine Ungleichbehandlung vor, die nicht gerechtfertigt ist.

(5.) Ergebnis

Wird die Kapitalertragsteuer auf Einkünfte erhoben, die nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören, und hat die Kapitalertragsteuer gemäß § 50 Abs. 2 S. 1 EStG abgeltende Wirkung, so liegt ein Verstoß gegen die einschlägige Grundfreiheit vor, wenn die Steuerbelastung höher ist als diejenige, die sich nach den allgemeinen Steuervorschriften ergibt.

Außerdem liegt ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer dazu führt, dass Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht steuerlich geltend gemacht werden können, dies aber nach allgemeinen Regeln möglich wäre.

cc. Steuerabzug gemäß § 50a EStG

(1.) Allgemeines

Der Steuerabzug gemäß § 50a EStG wird nur im Falle der beschränkten Steuerpflicht durchgeführt. Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten liegt daher nahe. Immerhin besteht für den Schuldner der Vergütung, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegt, ein erhebliches Haftungsrisiko wenn er den Steuerabzug unterlässt bzw. fehlerhaft durchführt. Schließlich haftet der Schuldner der Vergütung für die Einbehaltung und Abführung der Steuer (§ 50a Abs. 5 S. 4 EStG).

Da die drohende Haftung Personen und Unternehmen davon abhalten kann, Geschäftsbeziehungen zu Personen aufzunehmen, die in der Bundesrepublik nur beschränkt steuerpflichtig sind, hat der EuGH einen Eingriff in die Dienstleistungsfreiheit bejaht⁴⁸⁶.

(2.) Ansicht des EuGH

Der EuGH hat aber sowohl das Steuerabzugsverfahren als auch die Haftung des Vergütungsschuldners für gerechtfertigt angesehen.

Das Steuerabzugsverfahren und die seiner Durchsetzung dienende Haftungsregelung stellen nach Ansicht des EuGH „ein legitimes und geeignetes Mittel dar, um die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen und um zu

⁴⁸⁶ *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 33 f. – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

verhindern, dass die betreffenden Einkünfte sowohl im Wohnsitzstaat als auch im Staat der Leistungserbringung unbesteuert bleiben“⁴⁸⁷.

Allerdings weist der EuGH darauf hin, dass in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall, die EU-Beitreibungsrichtlinie noch nicht anwendbar war⁴⁸⁸.

Es ist jedoch davon auszugehen, dass das Steuerabzugsverfahren auch nach dem Inkrafttreten der sog. EU-Beitreibungsrichtlinie (Richtlinie 2010/24/EU) mit dem Unionsrecht vereinbar ist⁴⁸⁹. Schließlich ist die Durchsetzbarkeit des Steueranspruchs im Ausland noch immer mit Vollzugsdefiziten behaftet⁴⁹⁰, auch wenn die Richtlinie erhebliche Verbesserungen bringt⁴⁹¹. So ist die Finanzbehörde weiterhin auf die Kooperation der ausländischen Finanzbehörde angewiesen. Die ausländische Finanzbehörde muss beispielsweise einem Beitreibungersuchen (Art. 11 Richtlinie 2010/24/EU) nicht nachkommen, wenn die Steuerforderung nicht mindestens 1.500 € beträgt (Art. 18 Abs. 3 Richtlinie 2010/24/EU).

Der EuGH begründet die Rechtmäßigkeit des Steuerabzugsverfahrens zum einen damit, dass durch dieses Verfahren die Finanzverwaltung von dem steuerbaren Vorgang Kenntnis erlangt⁴⁹². Zum anderen wäre es nicht weniger belastend, wenn statt des Steuerabzugsverfahrens ein Veranlagungsverfahren durchgeführt würde. Schließlich müsste die Steuererklärung dann in einer fremden Sprache abgegeben werden⁴⁹³. Außerdem gilt es auch zu beachten, dass das Steuerabzugsverfahren den beschränkt Steuerpflichtigen schützt. Dieser hat oft nicht das notwendige steuerliche Fachwissen um beurteilen zu können, ob seine Einkünfte im Quellenstaat

⁴⁸⁷ EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 36 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

⁴⁸⁸ EuGH, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 36 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

⁴⁸⁹ EuGH, Urteil v. 18.10.2012 – C-498/10, IStR 2013, 26, Rdnr. 49-52 – X NV; Bayer, ÖStZ 2012, 121 (122 f.); Köhler/Goebel/Schmidt, DStR 2010, 8 (12); Loschelder, in: Schmidt, EStG, 32. Auflage, 2013, § 50a, Rn. 3; zustimmend wohl auch Kempermann, FR 2008, 591 (595 f.); a.A. Eicker/Seiffert, BB 2007, 358 (361).

⁴⁹⁰ Seer, in: Holoubek/Lang (Hrsg.), Verfahren der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, S. 85 (89), BR-Drs. 545/08, S. 92.

⁴⁹¹ Seer, in: Holoubek/Lang (Hrsg.), Verfahren der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, S. 85 (90 f.).

⁴⁹² EuGH, Urteil v. 18.10.2012 – C-498/10, IStR 2013, 26, Rdnr. 49 – X NV.

⁴⁹³ EuGH, Urteil v. 18.10.2012 – C-498/10, IStR 2013, 26, Rdnr. 50 – X NV.

der Besteuerung unterliegen⁴⁹⁴. Das Steuerabzugsverfahren mit seiner abgeltenden Wirkung sorgt dafür, dass sich der beschränkt Steuerpflichtige nicht mit den inländischen Steuervorschriften auseinandersetzen muss. Es besteht durch das Steuerabzugsverfahren nicht die Gefahr, dass er sich einer Steuerverkürzung (§ 378 AO) schuldig macht.

(3.) Stellungnahme

Der Argumentation des EuGH kann entnommen werden, dass nicht jede Ungleichbehandlung eine Diskriminierung darstellt. Vielmehr liegt eine solche richtigerweise nur dann vor, wenn der Unionsbürger benachteiligt wird. Sieht das EStG also vor, dass für beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger andere Regelungen gelten als für unbeschränkt Steuerpflichtige, so liegt keine Diskriminierung vor, wenn die Regelungen den beschränkt Steuerpflichtigen nicht stärker belasten als die Vorschriften, die für unbeschränkt Steuerpflichtige gelten.

(4.) Ergebnis

Der Steuerabzug gemäß § 50a EStG verstößt nicht gegen das Recht der Europäischen Union.

dd. Die Bedeutung von Doppelbesteuerungsabkommen sowie von §§ 43b, 50g EStG für den Steuerabzug

(1.) Allgemeines

Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen, nach den §§ 43b, 50g

⁴⁹⁴ Siehe. hierzu *Bächle/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2010, S. 117.

EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b und 50g EStG sowie des Abkommens anzuwenden (§ 50d Abs. 1 S. 1 EStG; sog. treaty overriding)⁴⁹⁵. Der Gläubiger hat aber die Möglichkeit, sich die zu viel gezahlte Steuer erstatten zu lassen (§ 50d Abs. 1 S. 2 EStG)⁴⁹⁶.

Durch diese Verfahrensgestaltung wird das Steuerabzugsverfahren vereinfacht, da materiell-rechtliche Fragen nicht im Steuerabzugsverfahren zu klären sind, sondern im Erstattungsverfahren⁴⁹⁷.

Der Schuldner der Kapitalerträge oder der Vergütungen, die dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen, kann den Steuerabzug nach Maßgabe von § 43b EStG oder des einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommens nur unterlassen oder nach einem niedrigeren Steuersatz vornehmen, wenn das Bundeszentralamt für Steuern dem Gläubiger auf Grund eines Antrags bescheinigt, dass die Voraussetzungen dafür vorliegen (§ 50d Abs. 2 EStG) und diese Bescheinigung demjenigen vorliegt, der den Steuerabzug eigentlich durchführen müsste (§ 50d Abs. 2 S. 5 EStG).

Liegt die Bescheinigung des Bundeszentralamts für Steuern nicht vor, so ist der Steuerabzug auf Kapitalerträge sowie der Steuerabzug nach § 50a EStG auch dann vorzunehmen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik nicht oder nicht in voller Höhe besteht. Unterlässt der Verpflichtete den Steuerabzug, so kann er haftbar gemacht werden (§ 44 Abs. 5 S. 1, § 50a Abs. 5 S. 4 EStG).

⁴⁹⁵ *Schenke/Mohr*, DStZ 2009, 439 (443).

⁴⁹⁶ Beachte aber die in § 50d Abs. 3 EStG enthaltene Missbrauchsklausel.

⁴⁹⁷ *Hahn-Joecks*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Februar 2009), § 50d, A 2.

(2.) Ansicht des EuGH

Der EuGH hat entschieden, dass diese Rechtslage nicht gegen das Unionsrecht verstößt⁴⁹⁸. Es liege zwar eine Ungleichbehandlung vor, diese sei jedoch gerechtfertigt.

Die Ungleichbehandlung sieht der EuGH darin, dass Einkünfte i.S.v. § 50a EStG, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen in der Bundesrepublik nicht besteuert werden können, dem unbeschränkt Steuerpflichtigen unbelastet zufließen. Dagegen wird bei beschränkt Steuerpflichtigen der Steuerabzug nach § 50a EStG ungeachtet der Regelung in dem Doppelbesteuerungsabkommen vorgenommen. Um zu verhindern, dass die Einkünfte mit deutscher Einkommensteuer belastet werden, muss der beschränkt Steuerpflichtige einen Antrag i.S.v. § 50d Abs. 1 bzw. Abs. 2 EStG stellen⁴⁹⁹.

Die Durchführung des Steuerabzugsverfahrens mit der Möglichkeit der Erstattung der einbehaltenen und abgeführten Steuer nach § 50d Abs. 1 EStG sei gerechtfertigt, weil sie dem Schutz desjenigen diene, der den Steuerabzug vorzunehmen habe. Er könne sicher sein, dass er in jedem Fall den Steuerabzug vorzunehmen hat, es sei denn, ihm liegt eine Bescheinigung i.S.v. § 50d Abs. 2 S. 1 EStG vor (vgl. § 50d Abs. 2 S. 5 EStG)⁵⁰⁰.

Würde man demjenigen, der den Steuerabzug vorzunehmen hat, die Möglichkeit einräumen, diesen zu unterlassen, wenn das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland nicht besteht, so müsste der Steuerabzugsverpflichtete in jedem Einzelfall prüfen, ob er den Steuerabzug vorzunehmen hat oder nicht. Unterläuft ihm dabei ein Rechtsirrtum, so besteht die Gefahr, dass er für den unterlassenen Steuerabzug haften muss (vgl. § 44 Abs. 5 S. 1, § 50a Abs. 5 S. 4 EStG). Diese Gefahr besteht nach der derzeitigen Rechtslage nicht.

⁴⁹⁸ *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 61 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

⁴⁹⁹ *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 56 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

⁵⁰⁰ *EuGH*, Urteil v. 03.10.2006 – C-290/04, Slg. 2006, I-9461, Rdnr. 60 – FKP Scorpio Konzertproduktionen GmbH.

Anzumerken ist noch, dass eine ausländische Gesellschaft keinen Anspruch auf die Anwendung von § 50 Abs. 1 und 2 EStG hat, wenn die Missbrauchsklausel des § 50d Abs. 3 EStG eingreift. Die Vorschrift richtet sich gegen steuerliche Gestaltungen, die bezwecken, durch Zwischenschaltung einer funktionslosen ausländischen Gesellschaft und unter Ausnutzung von Doppelbesteuerungsabkommen eine Entlastung von den Abzugsteuern zu erreichen (treaty shopping)⁵⁰¹. Der Gesetzgeber hat damit von der in Art. 1 Abs. 2 Richtlinie 2011/96/EU vorgesehenen Möglichkeit der Missbrauchsbekämpfung Gebrauch gemacht.

(3.) Ergebnis

§ 50d EStG verstößt nicht gegen das Unionsrecht, da der Gesetzgeber eine verhältnismäßige Regelung getroffen hat. Wie der EuGH zutreffend feststellt, ist keine weniger belastende Maßnahme ersichtlich.

b. Veranlagungsverfahren

aa. Abgabe einer Steuererklärung

Unterliegen Einkünfte nicht dem Steuerabzug mit abgeltender Wirkung, so wird der beschränkt Steuerpflichtige mit seinen inländischen Einkünften in der Bundesrepublik veranlagt. Dies hat zur Folge, dass der Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung abzugeben hat, vgl. § 25 EStG.

Aus Sicht der Bundesrepublik Deutschland werden beschränkt Steuerpflichtige insoweit wie unbeschränkt Steuerpflichtige behandelt. Schließlich sind auch unbeschränkt Steuerpflichtige zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet (vgl. § 25 Abs. 3 S. 1 EStG).

⁵⁰¹ *Hahn-Joecks*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: Februar 2009), § 50d, E 1.

bb. Vorliegen einer Beschränkung

Beschränkt Steuerpflichtige müssen die in der Bundesrepublik erzielten Einkünfte nicht nur in Deutschland erklären, sondern auch in ihrem Ansässigkeitsstaat. Dies verursacht einen erheblichen Zeit- und Kostenaufwand.

Diese Doppelbelastung kann Steuerpflichtige von einer wirtschaftlichen Betätigung in der Bundesrepublik abhalten. Es stellt sich damit die Frage, ob diese Rechtslage einen ungerechtfertigten Eingriff in die Grundfreiheiten darstellt.

Ein Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit oder das allgemeine Diskriminierungsverbot ist anzunehmen, da die Doppelbelastung nur grenzüberschreitend tätige Personen trifft und diese behindert⁵⁰².

Der Eingriff könnte aber durch das Erfordernis einer wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt sein⁵⁰³. Da die Mitgliedstaaten - unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben – berechtigt sind, das Einkommensteuerrecht frei zu gestalten, bestehen erhebliche Unterschiede bei der Besteuerung. Dies macht es im Regelfall erforderlich, dass die Steuerpflichtigen im Inland eine Steuererklärung abgeben, in der sie ihre Einkünfte nach nationalem Recht ermitteln.

Ein milderes Mittel ist nicht ersichtlich. Selbst wenn ausnahmsweise die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer in beiden Staaten in gleicher Weise zu ermitteln wäre, kann der Steuerpflichtige seiner Pflicht zur Abgabe seiner Einkommensteuererklärung nicht einfach dadurch nachkommen, dass er die im Ansässigkeitsstaat abgegebene Steuererklärung in Deutschland vorlegt. Selbst wenn aus der Steuererklärung ersichtlich wäre, welche Einkünfte in der Bundesrepublik erzielt wurden, heißt dies noch nicht, dass diese Zuordnung mit derjenigen übereinstimmt, die die

⁵⁰² *EuGH*, Urteil v. 15.05.1997 – C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 25 – *Futura Participations* und *Singer*.

⁵⁰³ *EuGH*, Urteil v. 15.05.1997 – C-250/95, Slg. 1997, I-2471, Rdnr. 31 – *Futura Participations* und *Singer*.

Bundesrepublik in § 49 Abs. 1 EStG getroffen hat. Man könnte hier zwar daran denken, dass der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die aus Sicht des Ansässigkeitsstaats ausländischen Einkünfte den Einkünften entsprechen, die die Bundesrepublik als inländische einstuft. Diese Möglichkeit belastet den Steuerpflichtigen aber nicht weniger stark als die jetzt geltende Rechtslage.

Auch das Steuerabzugsverfahren mit abgeltender Wirkung stellt keine weniger belastende Alternative dar. Bereits aus praktischen Gründen kann es nicht auf sämtliche Einkunftsarten erstreckt werden. So kann von einer Privatperson, die von einem beschränkt Steuerpflichtigen ein inländisches Grundstück mietet, nicht verlangt werden, dass sie auf die Einkünfte des beschränkt Steuerpflichtigen (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) einen Steuerabzug vornimmt.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die gegenwärtige Rechtslage nicht den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit verletzt.

cc. Ergebnis

Sofern der beschränkt Steuerpflichtige in der Bundesrepublik Deutschland zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist, verstößt dies nicht gegen das Recht der Europäischen Union.

2. Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 EStG)

a. Überblick

Natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, werden auf Antrag bezüglich ihrer inländischen Einkünfte als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Ein-

kommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (§ 1 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG). Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte muss durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen werden (§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG).

Damit weicht das Veranlagungsverfahren von demjenigen ab, das für unbeschränkt Steuerpflichtige (§ 1 Abs. 1, 2 EStG) durchgeführt wird: Sie werden nur dann bezüglich ihrer inländischen Einkünfte wie unbeschränkt Steuerpflichtige veranlagt, wenn sie die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte nachweisen können und beantragen, dass sie als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden wollen. Außerdem ist der Steuerabzug nach § 50a EStG ungeachtet von § 1 Abs. 3 S. 1 bis 4 EStG vorzunehmen (§ 1 Abs. 3 S. 6 EStG).

b. Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG

Während natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, stets unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, gilt dies für andere Steuerpflichtige nur, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen und der Steuerpflichtige beantragt, als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt zu werden. Andernfalls greift § 1 Abs. 4 EStG ein, mit der Folge, dass die §§ 49 ff EStG zur Anwendung kommen. Folglich haben Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen, ein Wahlrecht, welches sie dadurch ausüben, dass sie den Antrag i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 1 EStG stellen⁵⁰⁴.

Ein Wahlrecht räumt dem Steuerpflichtigen einen Entscheidungsspielraum ein, so dass sich seine Rechtsposition insofern vorteilhafter darstellt, als diejenige von einer Person, der das Wahlrecht nicht zusteht. Dies spricht

⁵⁰⁴ Ebling, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Losebl. (Stand: Februar 2012), § 1 EStG, Rn. 262.

für das Vorliegen einer Besserstellung und damit gegen einen Eingriff in eine ggf. anwendbare Grundfreiheit⁵⁰⁵.

Man muss allerdings berücksichtigen, dass die durch ein Wahlrecht eingeräumte Optionsmöglichkeit nicht nur Vorteile bietet sondern auch Belastungen. Der Steuerpflichtige wird sich nämlich genau überlegen, ob er die Optionsmöglichkeit ausübt oder nicht⁵⁰⁶. Hierzu ist es erforderlich, dass er die Rechtsfolgen kennt. Folglich muss der Steuerpflichtige – oder dessen Steuerberater – durchrechnen, welche Alternativenwahl für ihn vorteilhaft ist. Das Wahlrecht setzt folglich eine vertiefte Rechtskenntnis des deutschen Steuerrechts voraus, die in dieser Form von unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht vorausgesetzt wird. Hierin könnte eine Ungleichbehandlung erblickt werden⁵⁰⁷.

Allerdings muss man berücksichtigen, dass § 1 Abs. 3 EStG gerade der Gleichbehandlung von unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen dient. Der Steuerpflichtige kann aufgrund der Vorgaben des Unionsrechts sicher sein, dass er, wenn er einen Antrag gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 EStG stellt, so behandelt wird, wie die im Inland ansässigen Personen. Wenn sich der Steuerpflichtige aufgrund der Optionsmöglichkeit dazu veranlasst sieht, sich vertieft in das deutsche Steuerrecht einzuarbeiten, so geschieht dies, um eine geringere Steuerbelastung zu erreichen. Entstehen dem Steuerpflichtigen hierdurch Ausgaben (z.B. Steuerberatungskosten), so ist hierfür nicht die Bundesrepublik verantwortlich. Vielmehr hat der Steuerpflichtige selbst diese Kosten veranlasst.

c. Nachweis der „ausländischen“ Einkünfte (§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG)

Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte ist gemäß § 1 Abs. 3 S. 5 EStG durch eine Bescheinigung der zu-

⁵⁰⁵ Im Ergebnis ebenso *Thesling*, DStR 1997, 848 (853).

⁵⁰⁶ *Knies*, in: *Rupp/Knies/Ott* u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 168.

⁵⁰⁷ So *Meussen*, ET 2009, 185 (187).

ständigen ausländischen Steuerbehörde nachzuweisen. Die Bescheinigung soll es der Finanzbehörde ermöglichen, die Richtigkeit der Angaben des Steuerpflichtigen in seiner Einkommensteuererklärung zu prüfen⁵⁰⁸. Außerdem sei die Bescheinigung notwendig, um „eine zutreffende Anwendung des Abs. 3 Satz 2 zu ermöglichen“⁵⁰⁹. Es stellt sich damit die Frage, ob die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte der Bescheinigung zu entnehmen ist.

Die ausländische Steuerbehörde hat lediglich Kenntnis darüber, welche Einkünfte dort der Besteuerung unterliegen. Dies bedeutet aber nicht, dass diese Einkünfte in der Bundesrepublik nicht besteuert werden. Offensichtlich ist dies insbesondere in dem Fall, in dem der Ansässigkeitsstaat das Welteinkommen besteuert.

Selbst wenn der Ansässigkeitsstaat die Freistellungsmethode anwendet, ist damit noch nicht gesagt, dass der Ansässigkeitsstaat nicht Einkünfte besteuert, die die Bundesrepublik als inländische Einkünfte ansieht und folglich selbst besteuert. Schließlich regelt die Bundesrepublik Deutschland selbst, welche Einkünfte „inländisch“ i.S.v. § 49 EStG sind und folglich der Besteuerung in der BRD unterliegen. Der Bescheinigung kann daher lediglich entnommen werden, welche Einkünfte im Ausland besteuert worden sind⁵¹⁰.

Nach dem Gesagten scheint die Regelung ungeeignet, um ihre Funktion zu erfüllen. Dies ist jedoch nicht der Fall. Schließlich muss der Steuerpflichtige im Inland eine Steuererklärung abgeben, in der er seine Einkünfte angibt. Hierzu zählen auch diejenigen Einkünfte, die er in seinem Ansässigkeitsstaat erwirtschaftet hat. Da der Steuerpflichtige die Bescheinigung i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 5 EStG vorlegen muss, ist sichergestellt, dass der Steuerpflichtige keine Einkünfte verschweigt, die er im Ansässigkeitsstaat erzielt hat. Aufgrund der Unterlagen können die deutschen Finanz-

⁵⁰⁸ *Lehner/Waldhoff*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: November 2003), § 1, D 39.

⁵⁰⁹ *Lehner/Waldhoff*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: November 2003), § 1, D 39; siehe auch *Ebling*, in: Blümich, EStG, KStG, GewStG, Losebl. (Stand: Februar 2012), § 1, Rn. 256.

⁵¹⁰ *Lehner/Waldhoff*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, EStG, Losebl. (Stand: November 2003), § 1, D 46a.

behörden ermitteln, ob die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG vorliegen.

Die Vorschrift enthält aber aus einem anderen Grund einen unverhältnismäßigen Eingriff⁵¹¹. Für den Steuerpflichtigen ist es nämlich weniger belastend, wenn von ihm verlangt wird, dass er die im Ansässigkeitsstaat abzugebende Steuererklärung in übersetzter Form dem Finanzamt vorlegt. Diese Pflicht kann er schließlich ohne weiteres erfüllen. Dagegen besteht gegenüber der ausländischen Steuerbehörde kein Anspruch auf Ausstellung der Bescheinigung⁵¹².

d. Steuerabzug gemäß § 50a EStG

Anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 1 und EStG wird bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG der Steuerabzug gemäß § 50 Abs. 1 EStG durchgeführt.

Diese Ungleichbehandlung ist gerechtfertigt, da diese Steuerpflichtigen regelmäßig im Inland keine Vermögenswerte besitzen, auf die der Staat zur Durchsetzung des Steueranspruchs zurückgreifen kann. Außerdem dient die Aufrechterhaltung des Steuerabzugs den Bedürfnissen des Vergütungsschuldners. Dieser kann sicher sein, dass er in jedem Fall den Steuerabzug vornehmen muss. Würde man dagegen den Steuerabzug nicht durchführen, wenn der Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt steuerpflichtig gilt, so träge der Vergütungsschuldner das Haftungsrisiko, wenn er irrtümlich der Ansicht wäre, dass die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG vorliegen⁵¹³.

⁵¹¹ Thesling, DStR 1997, 848 (851).

⁵¹² Amtlicher Vordruck „Bescheinigung EU/EWR“.

⁵¹³ Tiedtke/Langheim, DStZ 2003, 10 (23).

e. Ergebnis

§ 1 Abs. 3 S. 5 EStG verstößt gegen das Recht der Europäischen Union, da die Regelung einen unverhältnismäßigen Eingriff in die einschlägige Grundfreiheit bzw. das allgemeine Diskriminierungsverbot darstellt. Im Übrigen stehen die verfahrensrechtlichen Regelungen, die § 1 Abs. 3 EStG enthält, mit dem Recht der Europäischen Union im Einklang.

VIII. Zusammenfassung

1. Unterscheidung zwischen beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen

- Das Recht der Europäischen Union verbietet es nicht zwischen unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen zu unterscheiden. Schließlich beinhaltet eine Differenzierung nicht zwangsläufig eine Diskriminierung⁵¹⁴. Eine Diskriminierung der beschränkt Einkommensteuerpflichtigen liegt dann vor, wenn sie schlechter behandelt werden als unbeschränkt Steuerpflichtige, obwohl sie sich in einer vergleichbaren Lage befinden⁵¹⁵.

Eine vergleichbare Lage liegt jedenfalls dann vor, wenn der beschränkt Steuerpflichtige sämtliche positiven Einkünfte in der Bundesrepublik Deutschland erzielt⁵¹⁶.

2. Besteuerung der inländischen Einkünfte (§ 49 EStG)

- Die Bundesrepublik Deutschland kann die Einkünfte, die die Steuerpflichtigen im Inland erzielen, besteuern⁵¹⁷. Die Erhebung der Ein-

⁵¹⁴ S. 68.

⁵¹⁵ S. 68.

⁵¹⁶ S. 22 f.

kommensteuer auf die inländischen Einkünfte erfolgt unabhängig von der Ansässigkeit des Steuerpflichtigen und stellt somit die Gleichbehandlung sämtlicher Steuerpflichtigen sicher. Ein Verstoß gegen das in den Grundfreiheiten enthaltene Diskriminierungsverbot liegt daher nicht vor.

- Die Besteuerung der inländischen Einkünfte durch die Bundesrepublik berührt auch nicht das Beschränkungsverbot. Schließlich wird eine mögliche rechtliche Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat und die Bundesrepublik als Quellenstaat vom EuGH nicht als Verstoß gegen die Grundfreiheiten angesehen⁵¹⁸.

Selbst wenn man richtigerweise die rechtliche Doppelbesteuerung als Verstoß gegen die Grundfreiheiten ansieht⁵¹⁹, ändert dies nichts daran, dass die Bundesrepublik die inländischen Einkünfte besteuern kann. Schließlich muss der Ansässigkeitsstaat, und nicht der Quellenstaat, die Doppelbesteuerung verhindern⁵²⁰.

- Die Bundesrepublik kann auch grundsätzlich frei darüber entscheiden, welche Einkünfte besteuert werden. Die Grundfreiheiten und Art. 18 AEUV enthalten insoweit keine Vorgaben⁵²¹.

Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn eine Steuervergünstigung (v.a. der Abzug von Sonderausgaben) davon abhängt, ob steuerbare Einkünfte vorliegen. Die Grundfreiheiten sowie Art. 18 AEUV verlangen vom Gesetzgeber, dass er Sachverhalte, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen, grundsätzlich genau so behandelt wie rein inländische Sachverhalte. Nur wenn ihm dies nicht möglich ist, kann er für beide Sachverhalte unterschiedliche Regelungen vorsehen.

Aus dem Gesagten ergibt sich, dass die Bundesrepublik die Einkünfte aus Unterhaltsleistungen (§ 22 Nr. 1a EStG) als inländische Einkünfte (§ 49 Abs. 1 EStG) einordnen muss. Durch die Besteuerung der Unterhaltsleistungen beim Unterhaltsberechtigten ist sichergestellt, dass

⁵¹⁷ S. 69.

⁵¹⁸ Näher hierzu auf S. 72 ff.

⁵¹⁹ S. 74 ff.

⁵²⁰ S. 77 ff.

⁵²¹ Siehe hierzu S. 69 f.

beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG in jedem Fall die Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben geltend machen können⁵²².

Aus dem gleichen Grund muss der Gesetzgeber auch die Einkünfte aus Ausgleichszahlungen (§ 22 Nr. 1c EStG), sowie solche aus Versorgungsleistungen (§ 22 Nr. 1b EStG), in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufnehmen⁵²³.

3. Isolierende Betrachtungsweise (§ 49 Abs. 2 EStG)

- Ist man der Ansicht, § 49 Abs. 2 EStG führe zu einer Umqualifizierung der Einkünfte, so liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vor, wenn aufgrund der Umqualifizierung die Steuerbelastung steigt⁵²⁴. Ein Verstoß gegen das Unionsrecht kommt hingegen nicht in Betracht, wenn man richtigerweise davon ausgeht, die Vorschrift begründe lediglich das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland⁵²⁵.

4. Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG

- Führt die Pauschalbesteuerung gemäß § 49 Abs. 3 EStG zu einer höheren Steuerbelastung, als dies nach den allgemeinen Vorschriften der Fall wäre, so liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Bewirkt § 49 Abs. 3 EStG hingegen eine Reduzierung der Einkommensteuerbelastung, so werden die Vorgaben des Beihilferechts nicht eingehalten⁵²⁶.

⁵²² S. 70 ff.; S. 148 f.

⁵²³ S. 148 ff.

⁵²⁴ S. 80 f.; siehe auch S. 181 f., 184.

⁵²⁵ S. 80 f.

⁵²⁶ S. 82 f.

5. Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (§ 50 Abs. 1 S. 1 EStG)

- Ausgaben, die mit steuerlichen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, müssen bei der Einkommensermittlung berücksichtigt werden⁵²⁷, sofern sich entsprechende Ausgaben bei der Einkünfteermittlung von unbeschränkt Steuerpflichtigen auswirken.

Da der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG auf Bruttobasis erfolgt (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG) und abgeltende Wirkung hat, liegt hier ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor⁵²⁸.

- Der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG verstößt auch dann gegen die Dienstleistungsfreiheit, wenn aufgrund der abgeltenden Wirkung des Steuerabzugs ein Verlustausgleich verhindert wird⁵²⁹.
- Da es sich bei den wiederkehrenden Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG) nach Ansicht des EuGH um Ausgaben handelt, die mit steuerlichen Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, müssen beschränkt Steuerpflichtige entsprechende Ausgaben steuerlich geltend machen können⁵³⁰. Es spielt insofern keine Rolle, dass der deutsche Gesetzgeber die Zahlungen als Sonderausgaben einordnet⁵³¹.
- Entsprechendes gilt bezüglich der Altersvorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Bei diesen Ausgaben handelt es sich nämlich dem Grunde nach um vorweggenommene Werbungskosten⁵³². § 50 Abs. 1 S. 4 EStG stellt nicht in jedem Fall sicher, dass beschränkt Steuerpflichtige die Altersvorsorgeaufwendungen steuerlich geltend

⁵²⁷ S. 84.

⁵²⁸ S. 84 f.

⁵²⁹ S. 90 f., 92 f.

⁵³⁰ S. 148 ff., S. 156 f.

⁵³¹ S. 86 f., S. 155.

⁵³² S. 159 f.

machen können. Schließlich besteht die Rentenversicherungspflicht teilweise auch für Selbständige⁵³³.

- Außerdem verstößt die zeitanteilige Kürzung der Pauschale i.S.v. § 9a S. 1 Nr. 1 EStG gemäß § 50 Abs. 1 S.5 EStG gegen Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU⁵³⁴.

6. Negative Einkünfte im Ansässigkeitsstaat

- Erzielt der beschränkt Steuerpflichtige in seinem Ansässigkeitsstaat negative Einkünfte, so müssen diese bei der Besteuerung des beschränkt Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, wenn feststeht, dass sich die Verluste im Ansässigkeitsstaat nicht auswirken können⁵³⁵. Dies gilt allerdings nur, wenn nach den deutschen Einkommensteuervorschriften Verluste vorliegen. Ob auch nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats abziehbare, negative Einkünfte vorliegen, ist richtigerweise irrelevant. Schließlich ist das Vorliegen einer Ungleichbehandlung anhand des nationalen Steuerrechts zu prüfen⁵³⁶.

7. Anwendung des subjektiven Nettoprinzips

a. Anwendung auf unbeschränkt Steuerpflichtige

- Jeder Mitgliedstaat ist verpflichtet, die unbeschränkt Steuerpflichtigen gleich zu behandeln. Sieht das nationale Recht vor, dass bestimmte private Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen sind, so darf prinzipiell keine Kürzung erfolgen, wenn ein Teil der Einkünfte in einem anderen Mitgliedstaat erzielt wird. Dieses Ergebnis lässt sich zwar

⁵³³ Näher hierzu auf S. 159 ff.

⁵³⁴ S. 175 f.

⁵³⁵ S. 96 ff.

⁵³⁶ S. 97 f.

nicht mit den vom EuGH vorgebrachten Argumenten begründen⁵³⁷, ist aber eine Folge des Umstands, dass die Mitgliedstaaten ihr Steuerrecht in unionsrechtskonformer Weise regeln müssen. Schließlich verpflichten die Grundfreiheiten die Mitgliedstaaten, grenzüberschreitende Sachverhalte nicht schlechter zu behandeln als rein inländische⁵³⁸.

- Da nach Ansicht des EuGH auch das Anrechnungsverfahren so ausgestaltet sein muss, dass eine Kürzung der abziehbaren privaten Aufwendungen ausgeschlossen ist⁵³⁹, ist im Regelfall sichergestellt, dass sich diese Ausgaben im Ansässigkeitsstaat steuermindernd auswirken. Aus diesem Grund muss die Bundesrepublik Deutschland bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich nicht das subjektive Nettoprinzip anwenden⁵⁴⁰.

b. Anwendung auf beschränkt Steuerpflichtige

- Wirken sich jedoch die abziehbaren privaten Aufwendungen im Ansässigkeitsstaat nicht in voller Höhe steuermindernd aus, so muss, nach Auffassung des EuGH, der Quellenstaat diese Aufwendungen berücksichtigen. Die Bundesrepublik Deutschland habe mit § 1 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG eine Rechtslage geschaffen, die dieses Erfordernis beachtet⁵⁴¹.
- Auf einem anderen Blatt steht jedoch, ob § 1 Abs. 3 S. 5 EStG mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar ist. Dies ist nicht der Fall, da der Nachweis, der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörde, eine unverhältnismäßige Belastung des Steuerpflichtigen darstellt⁵⁴².

⁵³⁷ Näher hierzu auf S. 107 ff.

⁵³⁸ S. 114.

⁵³⁹ S. 134 f.

⁵⁴⁰ Näher hierzu auf S. 115 ff.

⁵⁴¹ S. 117 f.

⁵⁴² S. 196 f.

- Richtigerweise sollte nicht entscheidend sein, ob sich die privaten Aufwendungen im Ansässigkeitsstaat in voller Höhe steuermindernd auswirken. Ansonsten stellt sich die Frage, ob das Steuerrecht des Ansässigkeitsstaats über die Anwendung des subjektiven Nettoprinzips im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht entscheidet⁵⁴³.

Vielmehr sollte darauf abgestellt werden, dass im Quellenstaat keine Überbesteuerung eintritt. Zu einer solchen kommt es dann, wenn das zu versteuernde Einkommen des beschränkt Steuerpflichtigen höher ist, als dasjenige, das sich im Falle der unbeschränkten Steuerpflicht ergeben würde. Anderenfalls würden beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen benachteiligt⁵⁴⁴.

c. Kürzung von abziehbaren Beträgen

- Die in § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 2 EStG vorgesehene Kürzung der steuerlich abziehbaren Beträge stellt keinen Verstoß gegen das Recht der Europäischen Union dar. Weder Art. 4 883/2004/EG noch Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU stehen einer Kürzung entgegen⁵⁴⁵. Auch das Primärrecht verbietet nicht die Kürzung, da die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Sie berücksichtigt nämlich, dass die Lebenshaltungskosten im Ausland niedriger sind als in der Bundesrepublik Deutschland.

d. Anspruch auf Kindergeld

- Ob die Bundesrepublik Deutschland an beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG Kindergeld zahlen muss, hängt primär davon ab, ob die Verordnung 883/2004/EG diese Verpflichtung der Bundesrepublik auferlegt.

⁵⁴³ S. 120 f.; S. 124 ff.

⁵⁴⁴ Näher hierzu auf S. 121 und S. 132 ff.

⁵⁴⁵ S. 139 ff.

Weist die Verordnung diese Aufgabe einem anderen Staat zu, so kann die Bundesrepublik den Anspruch nicht in voller Höhe ausschließen, wie dies § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG vorsieht. Es ist nur eine Kürzung in Höhe des Kindergeldanspruchs möglich, der nach ausländischem Recht besteht⁵⁴⁶.

e. Unvereinbarkeit von § 1a EStG mit dem Unionsrecht

- § 1a Abs. 1 Nr. 1, 1a und 1b EStG lassen den Abzug der dort genannten Ausgaben im Rahmen der Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG nur zu, wenn der Empfänger die Leistungen versteuern muss (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Ob ein Abzug in Betracht kommt, hängt damit von der Rechtslage in dem Mitgliedstaat ab, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist.

Weniger belastend für den Steuerpflichtigen wäre es allerdings, wenn die Bundesrepublik die Einnahmen selbst besteuern würde. So wäre sichergestellt, dass entsprechende Ausgaben von beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG stets steuerlich geltend gemacht werden könnten⁵⁴⁷. Die derzeitige Rechtslage stellt daher einen unverhältnismäßigen Eingriff in das Recht der Unionsbürger dar, sich in einem anderen Mitgliedstaat aufzuhalten (Art. 18 i.V.m. Art. 21 Abs. 1 AEUV).

- Ein beschränkt Steuerpflichtiger i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG kann die Zusammenveranlagung beantragen, wenn diese für ihn günstiger ist als die Anwendung von § 32a Abs. 1 EStG. Bei der Steuerbelastung, die sich nach dem Splitting-Verfahren ergibt, sind die Einkünfte beider Ehegatten zu berücksichtigen⁵⁴⁸. Es ist also nicht erforderlich, dass die Voraussetzungen von § 1 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG vorliegen⁵⁴⁹.

⁵⁴⁶ S. 142 ff.

⁵⁴⁷ Näher hierzu auf S. 148. Siehe auch S. 151.

⁵⁴⁸ S. 152.

⁵⁴⁹ S. 152 f.

8. Anspruch auf Steuervergünstigungen

a. Anwendbarkeit von § 10a EStG

- Aufgrund von Art. 7 Abs. 2 VO 492/2011/EU haben beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer Anspruch auf Sonderausgabenabzug gemäß § 10a EStG⁵⁵⁰.

b. Sonderausgaben-Pauschbetrag (§ 10c EStG)

- Beschränkt steuerpflichtige Personen können den Sonderausgaben-Pauschbetrag geltend machen. Schließlich betrifft der Pauschbetrag u.a. Aufwendungen, die mit steuerbaren Einkünften im Zusammenhang stehen⁵⁵¹.

c. Freibetrag auf den Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 4 EStG)

- Da der Freibetrag auf den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn im Zusammenhang steht mit steuerbaren Einkünften, kann die Steuervergünstigung beschränkt Steuerpflichtigen nicht verwehrt werden⁵⁵².

9. Zulässigkeit des Steuerabzugsverfahrens (§ 50a EStG)

- Auch nach dem Inkrafttreten der EU-Beitreibungsrichtlinie verstößt das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG nicht gegen das Recht der Europäischen Union⁵⁵³. Der beschränkt Steuerpflichtige wird zwar anders behandelt als ein unbeschränkt Steuerpflichtiger, dies führt jedoch nicht zu einer Benachteiligung. Schließlich wäre es für den beschränkt

⁵⁵⁰ S. 169 ff.

⁵⁵¹ S. 171.

⁵⁵² S. 172.

⁵⁵³ S. 187.

Steuerpflichtigen nicht weniger belastend, wenn statt dem Steuerabzugsverfahren ein Veranlagungsverfahren durchgeführt würde⁵⁵⁴.

10. Steuerabzug mit abgeltender Wirkung

- § 50a Abs. 2 S. 1 i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG verstößt gegen die Dienstleistungsfreiheit, sofern der Steuerabzug mit abgeltender Wirkung eine Steuerbelastung herbeiführt, die über derjenigen liegt, die sich nach den allgemeinen Vorschriften ergeben würde⁵⁵⁵.
- Entsprechendes gilt, wenn die Kapitalertragsteuer auf Einkünfte erhoben wird, die keine solchen aus Kapitalvermögen sind⁵⁵⁶.

⁵⁵⁴ Näher hierzu auf S. 187 f.

⁵⁵⁵ S. 178 f.

⁵⁵⁶ Näher hierzu auf S. 181 ff.

D.

Fazit

Obwohl der deutsche Gesetzgeber bereits in der Vergangenheit auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs reagiert hat, sind die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht in einer Vielzahl von Fällen nicht mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar. Dies hat m.E. vor allem einen Grund: Der Gesetzgeber hat die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht so ausgestaltet, dass sie den Vorgaben des Art. 3 Abs. 1 GG genügen. Dessen Anforderungen stimmen aber nicht mit denjenigen überein, die die Grundfreiheiten an das nationale Recht stellen.

So liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn die Vergleichsgruppen im Regelfall gleich behandelt werden. Pauschalisierungen und Typisierungen sind daher in großem Umfang zulässig. Die Grundfreiheiten fordern dagegen als Individualrechte, dass in jeder Situation, sei sie auch noch so außergewöhnlich, zumindest eine Gleichbehandlung von beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen erfolgt.

Außerdem liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn eine nachteilige Regelung durch eine vorteilhafte ausgeglichen wird. Die Grundfreiheiten hingegen erlauben, nach Ansicht des EuGH, eine solche Kompensation nicht.

Schließlich engen die Grundfreiheiten den Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers ein. Dieser muss die Steuervorschriften so ausgestalten, dass eine Behinderung des Binnenmarktes ausgeschlossen ist. Eine Behinderung ist also grundsätzlich auch dann nicht zulässig, wenn der Gesetzgeber hierfür einen sachlich vernünftigen Grund hat.

Zukünftig ist davon auszugehen, dass die Bedeutung des Beihilferechts für die beschränkte Steuerpflicht steigen wird.

Das Beihilferecht verbietet es, beschränkt steuerpflichtige Unternehmer niedriger zu besteuern als im Inland ansässige Unternehmen. Damit gerät der deutsche Gesetzgeber in eine Zwickmühle. Er kann beschränkt Steuerpflichtige nicht diskriminieren. Gleichzeitig darf er sie aber auch nicht

bevorzugen. Es stellt sich damit die spannende Frage, wie der Gesetzgeber diesen Konflikt in der Zukunft lösen wird.

E.

Zusammenfassung der Ergebnisse in Thesen

1. Das Unionsrecht kann sich auf die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen auswirken, da dem Recht der Europäischen Union gegenüber dem nationalen Recht ein Anwendungsvorrang zukommt (S. 3 f.).
2. Der AEUV enthält lediglich im Dritten Teil Titel VII Kapitel 2 Verbote, die ausdrücklich die Gesetzgebungshoheit der Mitgliedstaaten auf dem Gebiet des Steuerrechts einschränken. Allerdings wirkt sich nur Art. 112 AEUV auf das Einkommensteuerrecht aus. Gemäß Art. 112 AEUV sind Entlastungen und Rückvergütungen bei der Ausfuhr in andere Mitgliedstaaten sowie Ausgleichsabgaben bei der Einfuhr aus anderen Mitgliedstaaten grundsätzlich unzulässig. Art. 110, 111 AEUV haben nur für die indirekten Steuern Bedeutung (S. 4 f.).
3. Die Warenverkehrsfreiheit verbietet die Erhebung von Abgaben aufgrund des grenzüberschreitenden, innergemeinschaftlichen Warenverkehrs. Da die Einkommensteuer nicht an eine Warenbewegung anknüpft, hat die Warenverkehrsfreiheit für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen keine Bedeutung (S. 6-9).
4. Der Gesetzgeber muss die Arbeitnehmerfreizügigkeit beachten, wenn er festlegt, wie die Einkünfte von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern aus nichtselbständiger Arbeit (Art. 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG) zu ermitteln sind. Gleiches gilt, wenn es um die Besteuerung der Bezüge aus der gesetzlichen Rentenversicherung geht, § 49 Abs. 1 Nr. 7 Alt. 1 EStG (S. 10-12).
5. Die Niederlassungsfreiheit wirkt sich auf die Besteuerung von beschränkt steuerpflichtigen Unionsbürgern aus, sofern diese mittels einer festen Einrichtung in der Bundesrepublik Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 49 Abs. 1 Nr. 1 EStG), Gewerbebetrieb (§ 49

- Abs. 1 Nr. 2 EStG), selbständiger Arbeit (§ 49 Abs. 1 Nr. 3 EStG) und Vermietung oder Verpachtung (§ 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG) erzielen (S. 12 f.).
6. Die Dienstleistungsfreiheit schützt beschränkt steuerpflichtige Unionsbürger, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 3 EStG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 9 EStG erzielen (S. 13-17).
 7. Gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Beschränkungen des Zahlungsverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten verboten. Dieses Verbot wirkt sich auch auf das Einkommensteuerrecht aus. Würde man dies anders sehen, so könnten die Mitgliedstaaten den Kapitalverkehr behindern, indem sie den grenzüberschreitenden Kapitalverkehr höher besteuern würden als den rein inländischen. Die Bundesrepublik Deutschland muss daher bei der Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 5 EStG gewährleisten, dass die Kapitalverkehrsfreiheit nicht verletzt wird (S. 17-19).
 8. Der Schutzbereich einer Grundfreiheit ist nicht eröffnet, soweit beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 8 und Nr. 8a EStG erzielen (S. 20).
 9. Die Grundfreiheiten enthalten ein Gleichbehandlungsgebot. Befinden sich unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige in einer vergleichbaren Lage, so dürfen beschränkt Steuerpflichtige nicht höher besteuert werden als unbeschränkt Steuerpflichtige (S. 21).
 10. Entgegen der Auffassung des EuGH befinden sich m.E. beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige immer in einer vergleichbaren Lage. Schließlich konkurrieren die beschränkt Steuerpflichtigen mit den unbeschränkt Steuerpflichtigen auf dem selben nationalen Markt. Aus diesem Grund müssen für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige grundsätzlich die selben Einkommenssteuervorschriften gelten.

Der EuGH sieht dies jedenfalls in Bezug auf die Vorschriften des EStG anders, die die subjektive Leistungsfähigkeit betreffen. In Bezug auf Vorschriften, die die Einkünfteermittlung betreffen, geht er (stillschweigend) von einer vergleichbaren Lage aus.

Die Gründe, die gegen eine Vergleichbarkeit sprechen, sind bei der Prüfung, ob der Eingriff in eine Grundfreiheit gerechtfertigt ist, zu berücksichtigen (S. 22-28).

11. Ob eine Ungleichbehandlung (Diskriminierung) vorliegt, beurteilt der EuGH grundsätzlich anhand der rechtlichen Folgen, die die einzelne Vorschrift bewirkt. Vorteile, die andere Vorschriften dem Betroffenen einräumen, werden insoweit nicht berücksichtigt. Sie spielen aber im Rahmen der Rechtfertigungsprüfung eine Rolle, wenn zwischen den Steuervorschriften ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang besteht. Dieser Standpunkt ist zutreffend, da anderenfalls kaum überprüfbar wäre, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt (S. 29-31).

12. Eine Diskriminierung ist immer dann gegeben, wenn gegen das Gebot der Inländergleichbehandlung verstoßen wird, wenn also beschränkt Steuerpflichtige im Vergleich zu unbeschränkt Steuerpflichtigen rechtlich benachteiligt werden (Vergleich von Personen).

Entgegen der wohl h.A. in der Literatur sollte eine Ungleichbehandlung allerdings auch dann angenommen werden, wenn Regelungen zwar für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige gleichermaßen gelten, die Steuervorschriften aber bei grenzüberschreitenden Sachverhalten eine höhere Steuerbelastung vorsehen (Sachverhaltsvergleich). Das Diskriminierungsverbot deckt dann sämtliche Fälle ab, in denen grenzüberschreitende Sachverhalte steuerlich schlechter gestellt werden.

Große Teile der Literatur nehmen hingegen einen Verstoß gegen das Beschränkungsverbot an, wenn eine steuerliche Regelung sowohl für unbeschränkt als auch für beschränkt Steuerpflichtige gilt, die Vorschrift aber bewirkt, dass ein grenzüberschreitender Sachverhalt höher besteuert wird als ein reiner Inlandssachverhalt.

Der EuGH spricht mittlerweile ganz allgemein von einer Beschränkung, wenn die Ausübung einer Grundfreiheit in irgendeiner Weise behindert wird. Der Begriff wird also auch dann benutzt, wenn eine Ungleichbehandlung vorliegt (S. 31-33).

13. Enthalten Vorschriften, die die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen regeln, anders als die Vorschriften über die unbeschränkte Steuerpflicht, auslegungsbedürftige Rechtsbegriffe, so liegt m.E. eine Ungleichbehandlung auch dann vor, wenn, bei richtiger Gesetzesanwendung, die beschränkt Steuerpflichtigen genau so besteuert werden wie die unbeschränkt Steuerpflichtigen. Schließlich besteht hier nur für die beschränkt Steuerpflichtigen die Gefahr einer fehlerhaften Rechtsanwendung (S. 34 f.).
14. Werden in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Körperschaften höher besteuert als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften, so liegt nach der zutreffenden Auffassung des EuGH auch dann eine Ungleichbehandlung vor, wenn die Ausschüttungen der Körperschaft beim Dividendenempfänger nicht besteuert werden können, da dieser in Deutschland nicht beschränkt steuerpflichtig ist. Die Gesamtsteuerbelastung in einem Staat hat also keine Bedeutung für die Prüfung, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Mit seiner Entscheidung macht der EuGH deutlich, dass es sich bei den Grundfreiheiten um Individualrechte handelt.
Ob eine Ungleichbehandlung vorliegt ist also für jeden Steuerpflichtigen gesondert zu prüfen (S. 35-37).
15. Unterliegen beschränkt Steuerpflichtige im Quellenstaat einer höheren Steuerbelastung als unbeschränkt Steuerpflichtige, so liegt auch dann ein Verstoß gegen das in den Grundfreiheiten enthaltene Diskriminierungsverbot vor, wenn der Ansässigkeitsstaat die Anrechnungsmethode anwendet und die im Quellenstaat zu entrichtende Einkommensteuer vollständig von der Steuerschuld abzieht.

Dieser in der Literatur vertretenen Ansicht ist zuzustimmen, da jeder Mitgliedstaat gewährleisten muss, dass seine Rechtsvorschriften mit dem Unionsrecht vereinbar sind (S. 37 f.).

16. In die Grundfreiheiten kann nach allgemeiner Auffassung auch dadurch eingegriffen werden, dass mehrere Mitgliedstaaten denselben Sachverhalt unabhängig voneinander regeln. Folgen hieraus für den Steuerpflichtigen Mehrbelastungen, so kann dies gegen das in den Grundfreiheiten enthaltene Beschränkungsverbot verstoßen.
Das Beschränkungsverbot hat Bedeutung für die Frage, ob juristische Doppelbesteuerungen gegen das Unionsrecht verstoßen. Auch im Steuerverfahrensrecht ist das Beschränkungsverbot von den Mitgliedstaaten zu beachten (S. 39-41).
17. Eingriffe in die Grundfreiheiten sind gerechtfertigt, wenn ein geschriebener oder ungeschriebener Rechtfertigungsgrund eingreift und der Eingriff verhältnismäßig ist (S. 42-46).
18. Die Grundfreiheiten weisen eine dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) ähnliche Struktur auf. Im Detail bestehen allerdings erhebliche Unterschiede. So sind die Grundfreiheiten, anders als Art. 3 Abs. 1 GG nur anwendbar, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt vorliegt. In ihrem Anwendungsbereich untersagen die Grundfreiheiten nur die nachteilige Behandlung von grenzüberschreitenden Sachverhalten im Vergleich zu rein inländischen. Sie verbieten dem nationalen Gesetzgeber also nicht, dass die Steuerbelastung für rein inländische Sachverhalte höher ist als für solche, die einen grenzüberschreitenden Bezug aufweisen.
Unterschiede bestehen auch bei der Prüfung, ob eine Ungleichbehandlung vorliegt. Während das BVerfG Personengruppen miteinander vergleicht, stellt der EuGH zutreffenderweise auf einen Vergleich zweier Personen ab. Schließlich handelt es sich bei den Grundfreiheiten um Individualrechte. Dieser Ansatz hat zur Folge, dass in jedem Fall sichergestellt sein muss, dass eine Ungleichbehandlung

nicht eintreten kann. Dagegen liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn im Regelfall eine Gleichbehandlung erfolgt.

Außerdem liegt ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG nicht vor, wenn eine nachteilige Regelung durch eine vorteilhafte ausgeglichen wird. Der EuGH nimmt hingegen an, dass ein Verstoß gegen eine Grundfreiheit auch dann vorliegt, wenn ein Nachteil durch einen Vorteil ausgeglichen wird, den eine andere Vorschrift dem Steuerpflichtigen einräumt. Der Vorteil wird nur dann bei der Rechtfertigungsprüfung berücksichtigt, wenn ein zwingender unmittelbarer Zusammenhang zwischen den beiden Regelungen besteht.

Ganz erhebliche Unterschiede bestehen hinsichtlich der Frage, ob die Ungleichbehandlung gerechtfertigt ist. Während das BVerfG dann keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG annimmt, wenn die Ungleichbehandlung aufgrund eines sachlich vernünftigen Grundes geboten ist, betont der EuGH, dass die Mitgliedstaaten ihre gesetzgeberischen Befugnisse unter Wahrung des Unionsrechts ausüben müssen. Gesetzliche Differenzierungen sind daher den Mitgliedstaaten nur dann gestattet, wenn sie zu keinem Verstoß gegen das Unionsrecht führen (S. 47-52).

19. Das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 UAbs. 1 AEUV) hat für die Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen grundsätzlich keine Bedeutung, da die beschränkte Steuerpflicht nicht an den Aufenthalt im Inland gekoppelt ist. Das Diskriminierungsverbot ist allerdings anwendbar, wenn eine Regelung (wie beispielsweise § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 1 Abs. 3 EStG) an die Ansässigkeit anknüpft (S. 52-55).
20. Die Vorschriften über die beschränkte Einkommensteuerpflicht müssen m.E. so ausgestaltet sein, dass sie den Anforderungen des Beihilferechts genügen. Schließlich können auch Steuerentlastungen Beihilfen sein. Außerdem handelt es sich bei den Regeln zur beschränkten Steuerpflicht um Vorschriften, die von den allgemeinen

Regeln abweichen. Daher liegt eine selektive Wirkung vor, die Art. 107 Abs. 1 AEUV voraussetzt.

Die Beihilferegeln sind allerdings nur dann anwendbar, wenn ein Unternehmer Einkünfte erzielt (S. 55-60).

21. Sekundäres Unionsrecht auf dem Gebiet der direkten Steuern besteht nur vereinzelt. Die Richtlinien 2011/16/EU und 2010/24/EU haben Bedeutung in der Frage, ob das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG noch mit dem Unionsrecht vereinbar ist.

Die VO 492/2011/EU betrifft die Freizügigkeit der Arbeitnehmer. Deren Vorgaben müssen eingehalten werden, wenn Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit besteuert werden. Die Verordnung 883/2004/EG schließlich koordiniert die Systeme der sozialen Sicherheit. Ob beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Kindergeld haben, hängt u.a. von dieser Verordnung ab (S. 60-64).

22. Nach zutreffender Auffassung des EuGH ist die Unterscheidung zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht mit dem Recht der Europäischen Union vereinbar. Schließlich resultiert aus dieser Unterscheidung noch keine Diskriminierung (S. 68).

23. Die Besteuerung der inländischen Einkünfte gemäß § 49 Abs. 1 EStG verstößt m.E. nicht gegen das Recht der Europäischen Union, da so sichergestellt wird, dass unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige die gleiche inländische Steuerbelastung tragen. Eine andere Frage ist, welcher Staat eine etwaige Doppelbesteuerung verhindern muss (S. 69).

24. Der Gesetzgeber kann m.E. aber nicht frei darüber entscheiden, welche Einkünfte beschränkt steuerpflichtig sind. Dies folgt aus dem Umstand, dass er dafür Sorge tragen muss, dass grenzüberschreitende Sachverhalte nicht schlechter behandelt werden als reine Inlandssachverhalte.

Scheitert der Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG daran, dass der unterhaltsberechtigten Ehegatte in Deutschland nicht steuerpflichtig ist, so liegt, entgegen der Auffassung des EuGH ein Verstoß gegen das allgemeine Diskriminierungsverbot (Art. 18 UAbs. 1 EStG) vor. Schließlich könnte der Gesetzgeber die Einkünfte beim Unterhaltsempfänger besteuern, indem er die Einkünfte in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufnimmt. So wäre sichergestellt, dass die Sonderausgaben immer geltend gemacht werden können, unabhängig davon, wo der Unterhaltsberechtigte ansässig ist (S. 70-72 und S. 147 f.).

25. Eine Doppelbesteuerung stellt, entgegen der Rechtsprechung des EuGH und Teilen der Literatur, einen Verstoß gegen die Grundfreiheiten dar. Schließlich wird durch die Doppelbesteuerung die wirtschaftliche Betätigung in einem anderen Mitgliedstaat erschwert. Die Doppelbesteuerung muss vom Ansässigkeitsstaat beseitigt werden. Dies ergibt sich aus den Prinzipien des Internationalen Steuerrechts (S. 72-79)
26. Nimmt man mit der h.M. an, dass § 49 Abs. 2 EStG zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führt, so resultiert hieraus ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten, wenn die Umqualifizierung zu einer höheren Steuerbelastung führt. Richtigerweise ist aber anzunehmen, dass § 49 Abs. 2 EStG keine Umqualifizierung bewirkt. Die Vorschrift will m.E. sicherstellen, dass die in Deutschland erzielten Einkünfte der gleichen inländischen Steuerbelastung unterliegen. Die Folge ist, dass es mangels Ungleichbehandlung zu keinem Verstoß gegen die Grundfreiheiten kommen kann (S. 79-81).
27. Bewirkt § 49 Abs. 3 EStG eine zu hohe Besteuerung, so liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Ist die Steuerbelastung zu gering, so liegt m.E. ein Verstoß gegen das Beihilferecht vor (S. 81-83).

28. Da der Steuerabzug gemäß § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG abgeltende Wirkung hat und auf Bruttobasis erfolgt, liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor. Schließlich werden bei unbeschränkt Steuerpflichtigen die Betriebsausgaben/Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung berücksichtigt (S. 84 f.).
29. Bei der Ermittlung der Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG müssen, nach zutreffender Ansicht des EuGH, sämtliche Ausgaben berücksichtigt werden, die mit den Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Abziehbar sind daher nicht nur Betriebsausgaben und Werbungskosten, sondern auch Sonderausgaben, wenn die Aufwendungen einen unmittelbaren Zusammenhang zu den steuerbaren Einkünften aufweisen. Nur so ist gewährleistet, dass die im Inland erzielten Einkünfte stets in gleicher Höhe in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingehen (S. 86 f.).
30. Nach zutreffender Ansicht des EuGH müssen bei der Ermittlung der Einkünfte sämtliche Ausgaben berücksichtigt werden, die mit den Einkünften in einem unmittelbaren Zusammenhang stehen. Abziehbar sind daher nicht nur Betriebsausgaben und Werbungskosten, sondern auch Sonderausgaben, wenn die Ausgaben einen unmittelbaren Zusammenhang zu den steuerbaren Einkünften aufweisen. Nur so ist gewährleistet, dass die im Inland erzielten Einkünfte stets in gleicher Höhe in die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer eingehen (S. 86 f.).
31. Der EuGH ist m.E. richtigerweise der Auffassung, dass der Quellenstaat nur solche Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehen muss, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerbaren Einkünften stehen. § 50 Abs. 1 S. 1 EStG geht über diese Verpflichtung hinaus, da nach der Regelung auch Ausgaben abgezogen werden können, die nur in einem mittelbaren Zusammenhang zu den beruflich veranlassten Ausgaben stehen. Dies verstößt

nicht gegen die Grundfreiheiten, da diese nur vor Benachteiligungen schützen (S. 87-90).

32. Ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten liegt vor, wenn der Steuerabzug gemäß § 50 Abs. 2 EStG i.V.m. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG abgeltende Wirkung hat und so verhindert wird, dass positive Einkünfte mit negativen verrechnet werden können. Schließlich ist bei unbeschränkt Steuerpflichtigen ein Verlustausgleich möglich.

Da der beschränkt Steuerpflichtige m.E. einen Antrag gemäß § 32d Abs. 4 EStG stellen kann, ist gewährleistet, dass es auch bei beschränkt Steuerpflichtigen zu einem Verlustausgleich im Rahmen von § 20 Abs. 6 EStG kommen kann. Die Erhebung der Kapitalertragsteuer in der gegenwärtigen Form verstößt daher nicht gegen das Recht der Europäischen Union (S. 90-93).

33. Bei beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG müssen m.E. die im Ansässigkeitsstaat erlittenen Verluste grundsätzlich nicht berücksichtigt werden. Etwas anderes gilt nur dann, wenn ausgeschlossen ist, dass sich die Verluste im Ansässigkeitsstaat noch auswirken können. Negative Einkünfte liegen nach der zutreffenden Auffassung des EuGH nur dann vor, wenn nach dem nationalen Recht des Quellenstaats ein Verlust vorliegt.

Welche Bedeutung es hat, dass nach dem Recht des Ansässigkeitsstaats keine für die Besteuerung erheblichen Verluste vorliegen, wird vom EuGH nicht einheitlich beurteilt. M.E. spielt dies für den Verlustabzug im Rahmen von § 1 Abs. 3 EStG keine Rolle. Unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG werden nur dann gleichbehandelt, wenn sich die Verluste steuermindernd auswirken, unabhängig davon, in welchem Mitgliedstaat sie entstanden sind (S. 93-100).

34. Die Grundfreiheiten verbieten es m.E. nicht, dass beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG Steuervergünstigungen wie beispielsweise § 34g EStG verwehrt werden, sofern diese keinen Bezug

zur Erwerbssphäre aufweisen. Anderenfalls bestünde die Gefahr, dass die beschränkt Steuerpflichtigen solche Steuervergünstigungen sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch in der Bundesrepublik erhalten könnten (S. 102-105).

35. Die Grundfreiheiten verpflichten m.E. den Ansässigkeitsstaat dazu, das subjektive Nettoprinzip auf alle dort unbeschränkt Steuerpflichtigen anzuwenden. Daraus folgt für die in der Bundesrepublik beschränkt Steuerpflichtigen, dass bei ihrer Besteuerung dieses Prinzip grds. nicht angewendet werden muss. Anderenfalls käme es ggf. zu einer doppelten Berücksichtigung von privaten Aufwendungen. Bei der Besteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen ist das subjektive Nettoprinzip allerdings m.E. dann anzuwenden, wenn ansonsten eine Überbesteuerung eintritt. Diese liegt vor, wenn die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen höher ist, als diejenige, die sich ergeben würde, wenn der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig wäre. Allerdings sind im Ausland erzielte negative Einkünfte nicht bei der Vergleichsrechnung zu berücksichtigen. Schließlich würden sich diese ansonsten sowohl im Ansässigkeitsstaat als auch in der Bundesrepublik steuermindernd auswirken (S. 106-122).
36. § 1 Abs. 3 S. 4 EStG verstößt m.E. nicht gegen die Grundfreiheiten. Einkünfte, die im Ansässigkeitsstaat nicht besteuert werden, in Deutschland aber steuerbar sind, können daher in die Berechnung der 90% Grenze i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 2 EStG eingehen (S. 124-128).
37. Sofern § 1 Abs. 3 EStG nicht verhindert, dass es in der Bundesrepublik zu einer Überbesteuerung kommt, liegt ein Verstoß gegen die Grundfreiheiten vor (S. 128-139).
38. § 10 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 EStG, § 32 Abs. 6 S. 4, § 33a Abs. 1 S. 6, Abs. 2 S. 2 EStG sind m.E. mit dem Unionsrecht vereinbar. Die genannten Vorschriften sehen eine Reduzierung der Beträge vor, die

maximal steuerlich geltend gemacht werden können bzw. eine Kürzung von Freibeträgen, wenn die Lebenshaltungskosten im Ausland niedriger sind als in Deutschland. Die Vorschriften dienen damit einer Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen (S. 139-142).

39. Ob beschränkt Steuerpflichtige Anspruch auf Kindergeld haben, ergibt sich vorrangig aus der VO 883/2004/EG. Weist die Verordnung die Pflicht zur Zahlung von Kindergeld einem anderen Mitgliedstaat zu, so können beschränkt Steuerpflichtige Kindergeld nach Maßgabe der §§ 62 ff EStG verlangen. § 65 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG führt nicht zu einem Verlust des Anspruchs (in voller Höhe), da die Vorschrift mangels Verhältnismäßigkeit nicht mit den Grundfreiheiten im Einklang steht (S. 142-146).
40. Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG müssen nach der zutreffenden Ansicht des EuGH immer abziehbar sein, da es sich um Ausgaben handelt, die mit Einkünften in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Es ist weder erforderlich, dass der Empfänger der Versorgungsleistung unbeschränkt steuerpflichtig ist, noch müssen die Versorgungsleistungen bei ihm steuerpflichtig sein, wenn er in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, § 1a Abs. 1 Nr. 1a S. 2 i.V.m. Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG (S. 147-150).
41. M.E. können beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. 1 Abs. 3 EStG Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs stets geltend machen. Es ist unverhältnismäßig, wenn § 1a Abs. 1 Nr. 1b EStG den Sonderausgabenabzug davon abhängig macht, dass die Zahlungen beim Empfänger besteuert werden. Der Gesetzgeber könnte die Leistungen in den Einkünftekatalog des § 49 Abs. 1 EStG aufnehmen und so erreichen, dass das Korrespondenzprinzip auch dann eingreift, wenn der Empfänger in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist (S. 150 f., S. 153).

42. Entgegen der Ansicht des EuGH hat der beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG nicht nur dann Anspruch auf Zusammenveranlagung, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG vorliegen. Der Anspruch besteht, wenn der Steuersatz gemäß § 32a Abs. 1 EStG höher ist als derjenige, der sich ergeben würde, wenn beide Ehegatten in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig wären und der Splittingtarif zur Anwendung kommen würde. Nur so ist sichergestellt, dass beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige im größtmöglichen Maße gleich behandelt werden (S. 151-153.).
43. Beschränkt Steuerpflichtige i.S.v. § 1 Abs. 4 EStG haben Anspruch auf die Sonderausgaben, wenn zwischen den Ausgaben und den inländischen Einkünften ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Nur so ist sichergestellt, dass für beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige die gleichen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen gelten. § 50 Abs. 1 S. 3 verstößt daher m.E. gegen die Grundfreiheiten, sofern die Vorschrift § 10 Abs. 1 Nr. 1a, Nr. 2 lit. a und lit. b, Nr. 3a, § 10a, § 10c EStG für nicht anwendbar erklärt. Auch die Nichtanwendbarkeit von § 16 Abs. 4 EStG steht nicht im Einklang mit den Grundfreiheiten (S. 154-172).
44. Die zeitanteilige Kürzung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags (§ 9a S. 1 Nr. 1 EStG) verstößt gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit. § 50 Abs. 1 S. 5 EStG. Schließlich sieht das Gesetz für unbeschränkt Steuerpflichtige eine zeitanteilige Kürzung nicht vor. § 50 Abs. 1 S. 5 EStG ist daher auf Unionsbürger, die Einkünfte i.S.v. § 49 Abs. 1 Nr. 4 EStG erzielen, nicht anwendbar (S. 175 f.).
45. Die Anwendung des Progressionsvorbehalts (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5, Abs. 2 S. 1 EStG) im Rahmen der Besteuerung von beschränkt Steuerpflichtigen i.S.v. § 1 Abs. 3 EStG verstößt nicht gegen die Grundfreiheiten. Die Vorschrift stellt lediglich sicher, dass die von den beschränkt Steuerpflichtigen im Inland erzielten Einkünfte der glei-

chen Steuerbelastung unterliegen wie dies bei unbeschränkt Steuerpflichtigen der Fall ist (S. 176-178).

46. Erzielen beschränkt Steuerpflichtige Einkünfte i.Sv. § 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG, so hat der Steuerabzug abgeltende Wirkung (§ 50 Abs. 2 S. 1 EStG). Diese Einkünfte unterliegen gemäß § 50a Abs. 2 S. 1 EStG einem Steuersatz von 15%. Sofern dieser Steuersatz höher ist als derjenige, der sich nach § 32a Abs. 1 EStG ergeben würde, liegt ein Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit vor (S. 178 f.).
47. Bei der Ermittlung der Lohnsteuer wird der Freibetrag gemäß § 39a EStG berücksichtigt. Dieser wird für unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige unterschiedlich ermittelt. Können bei der Ermittlung des Freibetrags beim beschränkt Steuerpflichtigen, anders als bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, Ausgaben nicht abgezogen werden, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen mit steuerbaren Einkünften, so liegt ein Verstoß gegen die Arbeitnehmerfreizügigkeit vor (S. 180 f.).
48. Unterliegen Einkünfte von beschränkt Steuerpflichtigen der Kapitalertragsteuer, so werden sie mit einem Steuersatz von 25% besteuert, da der Steuerabzug abgeltende Wirkung hat, § 50 Abs. 2 S. 1 EStG. Dies gilt auch dann, wenn die Einkünfte eigentlich einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind. Gehören beispielsweise Kapitalerträge nach den allgemeinen Regeln zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, so werden sie nach derzeitiger Rechtslage mit 25% besteuert. Ist diese Steuerbelastung höher als diejenige, die sich unter Anwendung von § 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG ergibt, so liegt ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit vor (S. 181-186).
49. Das Steuerabzugsverfahren gemäß § 50a EStG verstößt nicht gegen die Grundfreiheiten. Zwar sind von dem Steuerabzug nur beschränkt Steuerpflichtige betroffen. Der EuGH verneint aber trotzdem richti-

gerweise eine Diskriminierung, da das Verfahren erforderlich ist, um den Steueranspruch der Bundesrepublik durchzusetzen (S. 186-188).

50. Können Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen, nach den §§ 43b, 50g EStG oder nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden, so sind die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer ungeachtet der §§ 43b und 50g EStG sowie des Abkommens anzuwenden (§ 50d Abs. 1 S. 1 EStG). Der Gläubiger hat aber die Möglichkeit, sich die zu viel gezahlte Steuer erstatten zu lassen (§ 50d Abs. 1 S. 2 EStG). Diese gesetzliche Regelung verstößt nicht gegen das Unionsrecht, da der Gesetzgeber eine verhältnismäßige Regelung getroffen hat. Wie der EuGH zutreffend festgestellt hat, ist keine weniger belastende Maßnahme ersichtlich (S. 188-191).
51. Sofern beschränkt Steuerpflichtige in der Bundesrepublik eine Steuererklärung abgeben müssen, stellt dies m.E. keinen Verstoß gegen das, in den Grundfreiheiten enthaltene, Beschränkungsverbot dar. Zwar müssen sie auch in ihrem Ansässigkeitsstaat eine Einkommensteuererklärung abgeben, was zu einer Doppelbelastung führt. Aufgrund der nicht harmonisierten Steuersysteme in den Mitgliedstaaten, ist es aber erforderlich, dass in beiden Staaten Einkommensteuererklärungen abgegeben werden (S. 191-193).
52. § 1 Abs. 3 EStG räumt beschränkt Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein. Sie können sich entweder hinsichtlich ihrer inländischen Einkünfte als unbeschränkt steuerpflichtig behandeln lassen, oder sich für eine Besteuerung gemäß § 1 Abs. 4 EStG entscheiden. Räumt der Gesetzgeber beschränkt Steuerpflichtigen ein Wahlrecht ein, das unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht zusteht, so verstößt dies nicht gegen das Unionsrecht. Hier liegt keine Benachteiligung der beschränkt Steuerpflichtigen vor (S. 194 f.).

53. Die Höhe der nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte muss der beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 S. 5 EStG durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachweisen. Die Vorschrift ist unverhältnismäßig, da es für den Steuerpflichtigen weniger belastend wäre, wenn er die, im Ansässigkeitsstaat abgegebene Steuererklärung, in übersetzter Form abgeben könnte (S. 195-197).

Literaturverzeichnis

- Bächle, Ekkehard./Knies, Jörg-Thomas/Ott, Joha/nn-Paul u.a., Internationales Steuerrecht, 2. Auflage, 2010.*
- Bayer, Adebola, Steht die Erhebung einer Quellensteuer für Dienstleistungen im Einklang mit Unionsrecht?, ÖStZ 2012, 121 ff.*
- Benecke, Andreas/Staats, Wendelin, Anmerkung zum EuGH-Urteil v. 07.11.2013 – C-322/11, IStR 2013, 919 ff.*
- Benz, Sebastian, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht der EG-Freizügigkeit, 1996.*
- Billig, Hildegard, Kommentar zum Urteil des EuGH v. 12.2.2009 – Rs. C-67/08 – Block, FR 2009, 298 ff.*
- Birk, Dieter, Besteuerungsgleichheit in der Europäischen Union, in: Lehner, Moris (Hrsg.), Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 63 ff.*
- Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning, Steuerrecht, 16. Auflage, 2013.*
- Blumenberg, Jens/Kring, Wulf, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, 2011.*
- Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuerrecht, Loseblatt-Kommentar, hrsg. v. Heuermann, Bernd/Brandis, Peter, (Stand: März 2014).*
- Borgsmidt, Kirsten, Leitgedanken der EuGH-Rechtsprechung zu den Grundfreiheiten in Steuerfällen – eine Bestandsaufnahme, IStR 2007, 802 ff.*
- Burgstaller, Eva/Loukota, Walter, Der Steuerabzug beschränkt Steuerpflichtiger – Welche Konsequenzen hat der EuGH-Fall Gerritse?, SWI 2003, 244 ff.*
- Calliess, Christian/Ruffert, Matthias (Hrsg.), EUV/AEUV, Kommentar, 4. Auflage, 2011.*
- Coenen, Martin, Die isolierende Betrachtungsweise nach § 49 II EStG, 2004.*
- Cordewener, Axel, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht, 2002.*
- Cordewener, Axel/Dahlberg, Matthias/Pistone, Pasquale u.a., The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead (Part One), ET 2004, 218 ff.*
- Cordewener, Axel, Grenzüberschreitende Verlustberücksichtigung im Europäischen Recht, in: Groll, Rüdiger von (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht, 2005, S. 255 ff.*
- Cordewener, Axel, Körperschaftsteueranrechnung für Gebietsfremde versus Kapitalverkehrsfreiheit – Zum Gutachten des EFTA-Gerichtshofs in Sachen Fokus Bank ASA, FR 2005, 345 ff.*
- Cordewener, Axel, Europäische Vorgaben für die Verfahrensrechte von Steuerausländern – Formellrechtliche Implikationen der „Fokus Bank“-Entscheidung des EFTA-Gerichtshofs – Teil II, IStR 2006, 158 ff.*

Cordewener, Axel/Reimer, Ekkehart, The Future of Most-Favoured-Nation Treatment in EC Tax Law – Did the ECJ Pull the Emergency Brake without Real Need? – Part 2, ET 2006, 291 ff.

Dautzenberg, Norbert, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 06.06.2000 – Rs. C-35/98 – Verkooijen, BB 2000, 2348 ff.

Dautzenberg, Norbert, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 06.06.2000 – Rs. C-35/98 – Verkooijen, FR 2000, 725 ff.

Desens, Marc, Die Besteuerung des Anteilseigners bei grenzüberschreitenden Gewinnausschüttungen – Überblick und Grundprobleme, IStR 2003, 613 ff.

Douma, Sjoerd, The Three Ds of Direct Tax Jurisdiction: Disparity, Discrimination and Double Taxation, ET 2006, 522 ff.

Eckert, Ralf, Die beschränkte Steuerpflicht, 1995.

Eckhoff, Rolf, Diskriminierung im Bereich der Besteuerung des Einkommens und des Vermögens, in: Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 461 ff.

Eckhoff, Rolf, Beeinträchtigung der Grundfreiheiten durch Steuern und Abgaben, in: *Birk, Dieter* (Hrsg.), Handbuch des Europäischen Steuer- und Abgabenrechts, 1995, S. 501 ff.

Eichenhofer, Eberhard, Sozialrecht der Europäischen Union, 5. Auflage, 2013.

Eicker, Klaus/Seiffert, Stephan, EuGH: Haftung des Vergütungsschuldners gemäß § 50a Abs. 5 Satz 5 EStG trotz Beitreibungsrichtlinie?, BB 2007, 358 ff.

Elicker, Michael, Die „steuerliche Kohärenz“ in der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes – Zugleich eine Einordnung der Entscheidung vom 11.3.2004 „de Lasteyrie“, IStR 2005, 89 ff.

Englisch, Joachim, Zur Dogmatik der Grundfreiheiten des EGV und ihren ertragsteuerlichen Implikationen, StuW 2003, 88 ff.

Englisch, Joachim, Europarechtskonforme Dividendenbesteuerung – „Aims and effects“?, RIW 2005, 187 ff.

Engelschalk, Michael, Die Besteuerung von Steuerausländern auf Bruttobasis, 1987.

Fischer, Peter, Kommentar zu EuGH v. 31.3.2011 – C-450/09 - Schröder, FR 2011, 535 ff.

Fischer, Susanne, Primäres Gemeinschaftsrecht und direkte Steuern, 2001.

Frenz, Walter, Handbuch Europarecht, Band 3, Beihilfe- und Vergaberecht, 2007.

Frenz, Walter, Handbuch Europarecht, Band 5, Wirkungen und Rechtsschutz, 2009.

Frenz, Walter, Handbuch Europarecht, Band 1, Europäische Grundfreiheiten, 2. Auflage, 2012.

Frotscher, Gerrit, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2009.

Fuchs, Maximilian (Hrsg.), Europäisches Sozialrecht, Kommentar, 6. Auflage, 2013.

- Grabitz/Hilf/Nettesheim*, Das Recht der Europäischen Union, Loseblatt-Kommentar, hrsg. v. Nettesheim, Martin (Stand: Januar 2014).
- Grotherr, Siegfried/Herfort, Claus/Strunk, Günther u.a.*, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2010.
- Grube, Friederike*, Der Einfluss des EU-Beihilfenrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2007, 371 ff.
- Haratsch, Andreas/Koenig, Christian/Pechstein, Matthias*, Europarecht, 9. Auflage, 2014.
- Hahn, Hartmut*, Gemeinschaftsrecht und Recht der direkten Steuern – Teil I, DStZ 2005, 433 ff.
- Herdegen, Matthias*, Europarecht, 16. Auflage, 2014.
- Herrmann/Heuer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, hrsg. v. Hey, Johanna/Prinz, Ulrich/Wendt, Michael u.a., (Stand: Februar 2014).
- Hey, Johanna*, Die beschränkte Steuerpflicht im Licht von Territorialitätsprinzip, Isolationstheorie und Objektsteuercharakter, in: *Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard u.a.* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 15 ff.
- Hey, Johanna*, Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers und Sicherung des Steueraufkommens, FR 2008, 1033 ff.
- Hinneken, Luc*, Non-Discrimination in EC Income Tax Law: Painting in the Colours of a Chameleon-Like Principle, ET 1996, 286 ff.
- Holthaus, Jörg*, Geänderter Steuerabzug nach § 50a EStG ab 2009 – Großmaß an Entlastung und Vereinfachung mit kleinen Tücken, DStZ 2008, 741 ff.
- Jakob, Wolfgang*, Einkommensteuer, 4. Auflage, 2008.
- Jones, Avery*, Carry On Discriminating, ET 1996, 46 ff.
- Kaefer, Wolfgang*, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im Grenzpendlergesetz II, BB 1995, 1615 ff.
- Kaefer, Wolfgang*, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 14.09.1999 – C-391/97, BB 2000, 28 ff.
- Kaefer, Wolfgang/Kaefer, Christine*, Ausländische Einkünfte und erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht - - Zur Ermittlung der Einkunftsgrenzen nach §§ 1 Abs. 3, 1a EStG, IStR 2006, 37 ff.
- Kanzler, Hans-Joachim*, Anmerkung zum BFH-Beschluss vom 22.7.2003 – XI R 5/02, FR 2003, 1192 ff.
- Kanzler, Hans-Joachim*, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 12.7.2005 – Rs. C-403/03, FR 2005, 902 ff.
- Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut/Mellinghoff, Rudolf* (Hrsg.), Einkommenssteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, (Stand: Dezember 2013).
- Klein, Abgabenordnung*, Kommentar, bearb. v. Brockmeyer, Bernhard/Gersch, Eva-Maria/Jäger, Markus u.a., 11. Auflage, 2012.
- Koblenzer, Thomas*, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger, 1999.
- Kofler, Georg*, Scorpio: „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht, ÖStZ 2007, 79 ff.
- Kortz, Michael*, Die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zur beschränkten Einkommensteuerpflicht – Gefahr der Inländerdiskriminierung, 2010.

- Kortz, Michael*, Grenzüberschreitende Vollstreckung von Steuerforderungen im EU-Raum nach dem EU-Beitreibungsgesetz vom 7.12.2011, DB 2012, 2423.
- Lang, Michael*, Ist die Schumacker-Rechtsprechung am Ende?, RIW, 2005, 336 ff.
- Lang, Michael*, Gemeinschaftsrechtliche Verpflichtung zur Rechtsformneutralität im Steuerrecht?, IStR 2006, 397 ff.
- Lang, Michael*, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, 593 ff.
- Lavrelashvil, Ninai/Müller, Rolf*, Übertragung der Schumacker-Doktrin auf Auslandsverluste von Grenzgängern?! – „Renneberg“, EWS 2009, 164 ff.
- Lehner, Moris*, Wettbewerb der Steuersysteme im Spiegel europäischer und US-amerikanischer Steuerpolitik, StuW 1998, 159 ff.
- Lenz, Carl-Otto/Borchardt, Klaus-Dieter* (Hrsg.), EU-Verträge, Kommentar, 6. Auflage, 2013.
- Liebing, Patric*, Beschränkte Einkommensteuerpflicht in der Europäischen Union, 2004.
- Lüdicke, Jürgen*, Merkwürdigkeiten bei der Umsetzung des Schumacker-Urteils des EuGH, IStR 1996, 111 ff.
- Lüdicke, Jürgen*, Die mangelnde Abstimmung von Steuerabzug nach § 50a EStG i.d.F. des JStG und beschränkter Steuerpflicht, IStR 2009, 206 ff.
- Mangoldt/Klein/Starck*, Kommentar zum Grundgesetz: GG; hrsg. v. *Starck, Christian*, Band 1, 6. Auflage, 2010
- Mattson, Nils*, Does the European Court of Justice Understand the Policy behind Tax Benefits Based on Personal and Family Circumstances?, ET, 2003, 186 ff.
- Menhorn, Matthias*, Anrechnungshöchstbetrag gemäß § 34c EStG noch gemeinschaftskonform?, IStR 2002, 15 ff.
- Meussen, Gerard*, Renneberg: ECJ Unjustifiably Expands Schumacker Doctrine to Losses from Financing of Personal Dwelling, ET 2009, 185 ff.
- Mitschke, Wolfgang*, Finale Verluste in der „Zwickmühle“ des Europäischen Steuerrechts, IStR 2013, 209 ff.
- Mitschke, Wolfgang*, Direktes Europäisches Steuerrecht auf Schlingenkurs?, IStR 2014, 37 ff.
- Mössner, Manfred*, Diskriminierung beschränkt Steuerpflichtiger in: *Haarmann, Wilhelm* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht, 1993, S. 110 ff.
- Mueller, Daniel*, Gedanken zur „Europatauglichkeit“ der neuen Dividendenbesteuerung, IStR 2002, 109 ff.
- Münch/Kunig*, Grundgesetz, Kommentar, hrsg. v. *Kunig, Philip*, Band 1, 6. Auflage, 2012.
- Nowack, Regine*, Vereinbarkeit der Vorschriften über die Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger mit den Personenverkehrsfreiheiten des EWG-Vertrages, 1994.

Oppermann, Thomas/Classen, Claus/Nettesheim, Martin, Europarecht, 6. Auflage, 2014.

Pötgens, Frank/Geursen, Wessel, Renneberg: Is Mortgage Interest Paid on an Owner-Occupied Dwelling in Belgium Deductible from Netherlands-Source Employment Income?, ET 2007, 499 ff.

Reimer, Ekkehart, Die Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das Ertragsteuerrecht der Bundesrepublik Deutschland – Eine Bestandsaufnahme –, in: *Lehner, Moris* (Hrsg.), Grundfreiheiten im Steuerrecht der EU-Staaten, 2000, S. 39 ff.

Reimer, Ekkehart, Das Anerkennungsprinzip im Europäischen Ertragsteuerrecht FR 2007, 217 ff.

Ritter, Wolfgang, Perspektiven für die Fortentwicklung des deutschen internationalen Steuerrechts, IStR 2001, 430 ff.

Rüping, Heike, Anpassung des Steuerrechts an Recht und Rechtsprechung der Europäischen Union durch Änderung der §§ 50, 50a EStG im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2009 IStR 2008, 575 ff.

Rupp, Thomas/Knies, Jörg-Thomas/Ott, Johann-Paul u.a., Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2014, S. 770.

Schaumburg, Harald, Internationales Steuerrecht, 3. Auflage, 2011.

Schenke, Ralf/Mohr, Martin, Auswirkungen des europäischen Gemeinschaftsrechts auf das deutsche Steuerrecht, DStZ 2009, 439 ff.

Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, hrsg. v. *Weber-Grellet, Heinrich*, 32. Auflage, 2013.

Schnitger, Arne, Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 12.12.2002 – Rs. C-385/00 – de Groot, FR 2003, 148 ff.

Schön, Wolfgang, Besteuerung im Binnenmarkt – die Rechtsprechung des EuGH zu den direkten Steuern, IStR, 2004, 289 ff.

Schreiber, Frank/Wunder, Annett/Dern, Susanne, VO (EG) Nr. 883/2004, Kommentar, 2012.

Schuch, Josef, Der Anrechnungshöchstbetrag, in: *Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard* (Hrsg.), Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 1995, S. 11 ff.

Schwarze, Jürgen (Hrsg.), EU-Kommentar, 3. Auflage, 2012.

Sedemund, Jan, Ein Nachtrag zur Entscheidung Gerritse: Gut gemeint, aber ungesehene Folgen!, DStZ 2004, 372 ff.

Seer, Roman, Beschränkte Steuerpflicht und Gemeinschaftsrecht, in: *Gassner, Wolfgang/Lang, Michael/Lechner, Eduard u.a.* (Hrsg.), Die beschränkte Steuerpflicht im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2004, S. 37 ff.

Seer, Roman, Vollstreckungsamtshilfe in Steuersachen in Europa, in: *Holoubek, Michael/Lang, Michael* (Hrsg.), Verfahren der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden in Europa, 2012, S. 85 ff.

Selling, Heinz-Jürgen, Deutschland im Steuerwettbewerb der Staaten, IStR 2000, 225 ff.

Smit, Daniel, The *Haribo* and *Österreichische Salinen* Cases: To What Extent Is the ECJ Willing To Remove International Double Taxation Caused by Member States, ET 2011, 275 ff.

- Stangl, Christian*, Der Begriff der steuerlichen Kohärenz nach den Urteilen Baars und Verkooijen, SWI 2000, 463 ff.
- Stein, Thomas*, Ausländische Leistungserbringer und Besteuerung von Versorgungsleistungen nach § 22 Nr. 1b EStG, DStR 2011, 1165 ff.
- Streinz, Rudolf*, Europarecht, 9. Auflage, 2012.
- Streinz, Rudolf* (Hrsg.), EUV/AEUV, Kommentar, 2. Auflage, 2012.
- Thesling, Hans-Josef*, Steuerliches Verfahrensrecht und Europarecht, DStR 1997, 848 ff.
- Thömmes, Otmar*, Tatbestandsmäßigkeit und Rechtfertigung steuerlicher Diskriminierungen nach EG-Recht, in: *Schön, Wolfgang* (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Knobbe-Keuk, 1997, S. 795 ff.
- Thömmes, Otmar*, Verbote der Diskriminierung von Steuerausländern und Steuerinländern, in: *Lehner, Moris* (Hrsg.); Steuerrecht im Europäischen Binnenmarkt, 1996, S. 81 ff.
- Thiel, Servaas van/Achilles, Charlotte*, Die Beseitigung ertragsteuerlicher Hindernisse im Binnenmarkt: Eine Darstellung der Einflüsse der Rechtsprechung des EuGH auf die Ertragsbesteuerung in der Europäischen Union (Teil I), IStR 2003, 530 ff.
- Thiel, Servaas van/Achilles, Charlotte*, Die Beseitigung ertragsteuerlicher Hindernisse im Binnenmarkt: Eine Darstellung der Einflüsse der Rechtsprechung des EuGH auf die Ertragsbesteuerung in der Europäischen Union (Teil II), IStR 2003, 553 ff.
- Tiedtke, Klaus/Langheim, Hagen*, Die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der beschränkten und der (fiktiven) unbeschränkten Steuerpflicht DStZ 2003, 10 ff.
- Tiedtke, Klaus/Mohr, Martin*, Die Grundfreiheiten als zulässiger Maßstab für die direkten Steuern, EuZW 2008, 424 ff.
- Tipke, Klaus/Lang, Joachim*, Steuerrecht, 21. Auflage, 2013.
- Valat, Antoine*, General Allowances and Home State Obligations under EC Law: Opinion Delivered in the De Groot Case, ET 2002, 446 ff.
- Wassermeyer, Franz*, Die beschränkte Steuerpflicht, in: *Vogel, Klaus* (Hrsg.), Grundfragen des Internationalen Steuerrechts, 1985, S. 49 ff.
- Wassermeyer, Franz*, Zwingt die Rechtsentwicklung zum Abschluss multilateralen Abkommen, DB 1998, 28 ff.
- Waterkamp-Faupel, Afra*, Der Einfluss der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und beschränkten Einkommenssteuerpflicht durch das Jahressteuergesetz 1996, FR 1995, 766 ff.
- Wattel, Peter*, Home Neutrality in an Internal Market, ET 1996, 159 ff.
- Wattel, Peter*, Progressive Taxation of Non-Residents and Intra-EC Allocation of Personal Tax Allowances, ET 2000, 210 ff.
- Weber, Dennis*, Applicability of the EC Treaty: The First Limitation of Treaty Freedoms, ET 1997, 292 ff.
- Weber-Grellet, Heinrich*, Europäisches Steuerrecht, 2005.
- Weinschütz, Bernhard*, Konsequenz aus „Beker“: Höhere Anrechnung ausländischer Quellensteuer, IStR 2013, 470 ff.
- Weiβ, Wolfgang*, Nationales Steuerrecht und Niederlassungsfreiheit, EuZW 1999, 493 ff.

Wunderlich, Nina/Albath, Lars, Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, DStZ 2005, 547 ff.

Zenthöfer, Wolfgang, Einkommensteuer, 11. Auflage, 2013.

Selbständigkeitserklärung

Hiermit erkläre ich, Tobias Dell,

- dass ich die Dissertation selbst angefertigt habe und alle von mir benutzten Hilfsmittel, persönlichen Mitteilungen und Quellen in meiner Arbeit angegeben habe,
- dass ich die Hilfe eines Promotionsberaters nicht in Anspruch genommen habe und
- dass Dritte von mir weder mittelbar noch unmittelbar geldwerte Leistungen erhalten haben, die im Zusammenhang mit dem Inhalt der vorgelegten Dissertation stehen.